

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

МАТЕРІАЛИ

Міжнародної науково-практичної
інтернет-конференції, присвяченої 57-й річниці
Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»

(м. Полтава, 21–22 травня 2018 року)



Полтава
2018

**Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»
(ПУЕТ)**

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ
ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
ПІДПРИЄМСТВОМ:
ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ**

МАТЕРІАЛИ

**Міжнародної науково-практичної
інтернет-конференції, присвяченої 57-й річниці
Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»**

(м. Полтава, 21–22 травня 2018 року)

**Полтава
ПУЕТ
2018**

УДК 657:658
О-17

Розповсюдження та тиражування без офіційного дозволу Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» заборонено

Програмний комітет

О. О. Нестуля, голова комітету, д. і. н., професор, ректор Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»;
Е. А. Гулієв, д. е. н., професор, ректор Азербайджанського університету кооперації;
С. М. Лебедєва, д. е. н., професор, ректор Білоруського торгово-економічного університету споживчої кооперації;
Е. Б. Аймагамбетов, д. е. н., професор, ректор Карагандинського економічного університету Казпоживспілки;
Л. А. Шавга, д. е. н., професор, ректор Кооперативно-торгового університету Молдови;
Х. Н. Факеров, д. е. н., професор, ректор Таджикиського державного університету комерції;
Статі Статєв, д. е. н., професор, ректор Університету національної та світової економіки;
К. Г. Сердюков, к. е. н., доцент, директор Харківського інституту фінансів Київського національного торговельно-економічного університету;
Я. П. Приходько, голова Полтавського територіального відділення ФПБАУ.

Організаційний комітет Президія

С. В. Гаркуша, голова комітету, д. т. н., професор, проректор з наукової роботи Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»;
О. В. Карпенко, співголова, к. е. н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»;
Ю. А. Верига, співголова, к. е. н., професор, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі».

Члени організаційного комітету

В. А. Кулик, д. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»;
Г. О. Соболев, к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі».

Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством:
О-17 проблеми теорії та практики : матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, присвяченої 57-й річниці Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі» (м. Полтава, 21–22 травня 2018 року). – Полтава : ПУЕТ, 2018. – 186 с. – 1 електрон. опт. диск (DVD-ROM). – Текст укр., рос., англ. мовами.

ISBN 978-966-184-315-7

У матеріалах конференції розкрито основні актуальні тематичні напрями, проблемні аспекти та перспективи наукових досліджень, пов'язані з формуванням і розвитком обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством. Конференцію проведено з метою залучення молодих науковців до проблем теорії та практики сучасного бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту, а також для популяризації наукового доробку вчених.

УДК 657:658

*Матеріали друкуються в авторській редакції мовами оригіналів.
За виклад, зміст і достовірність матеріалів відповідають автори.*

© Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі», 2018

ISBN 978-966-184-315-7

ЗМІСТ

Булат Г. В. Використання сучасних комп'ютерних програм для організації обліку ОСББ з метою підвищення його інформативності.....	7
Верига Ю. А., Демиденко В. І. Типові та можливі помилки складання балансу (Звіту про фінансовий стан).....	10
Верига Ю. А., Орищенко М. М. Резервний капітал – необхідність формування.....	14
Вороніна В. Л., Петренко К. О. Сутність електронних грошей	17
Головахіна В. А. Поняття іншого сукупного доходу у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).....	20
Головацька С. І., Курак А. І. Облікова політика підприємства у контексті забезпечень ризиків діяльності підприємства	24
Головіна Д. В. Особливості обліку доходів відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами».....	29
Darboe Jerreh Intro daction to limited company.....	32
Жидєєва Л. І., Замогильна А. В. Бухгалтерський облік як основа інформаційного забезпечення управління грошовими потоками підприємства.....	34
Зюкова М. М., Сироштан І. О. Документування операцій з обліку власного капіталу.....	37
Карпенко Є. А. Атестація аудиторів в Україні та за кордоном як запорука підвищення якості аудиторських послуг.....	39
Карпенко О. В. Підходи до вимірювання результатів навчання в управлінському обліку в контексті компетентісного підходу	43
Карпенко О. В., Андрущенко П. Г. Використання даних бухгалтерського обліку в управлінні екологічною діяльністю підприємства.....	47
Карцева В. В., Дика А. В., Лимар Т. І. Фінансовий контролінг як необхідна складова сучасного менеджменту підприємства.....	51
Карчевна Л. Є., Соболев Г. О. Особливості відображення результатів діяльності у фінансовій звітності України та Білорусі.....	54

Кета Жермана Гозефина да Роша Международная практика учета	57
Кета Криманеза Паула Да Роша Особенности и проблемы учета доходов в условиях использования облачной технологии «Oblik SaaS бухгалтерия онлайн»	61
Козицька Н. О. Документування як первинна складова облікового процесу бджолиного господарства.....	67
Козлов А. А. Метод бухгалтерського обліку: виклики сучасності	71
Корніло А. С. Рівні регламентації облікової політики підприємства	73
Король С. Я. Новітні підходи до формування звітності в Україні	75
Кузьмінська К. І. Особливості документального оформлення реалізації товарів на оптових підприємствах.....	78
Кулик В. А. Проблеми подвійного оподаткування вітчизняних підприємств при набутті статусу е-резидента.....	81
Курочка Г. М. Облік продажу товарів в умовах використання типової конфігурації «Бухгалтерія для України» комп'ютерної програми «1 С: Підприємство. 8.3»	83
Мілька А. І., Коцій М. П. Якісні характеристики фінансової звітності.....	86
Ночовна Ю. О., Даскал Ю. О., Тенкевич І. В. Нові вектори розвитку Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	88
Ночовна Ю. О., Єфременко А. Г., Кійко Я. В. Проблеми обліку виробничих запасів підприємства.....	93
Ночовна Ю. О., Курзанцева Д. Т. Удосконалення обліку доходів у контексті сталого розвитку сільськогосподарського підприємства	98
Піддубна Л. В. Організація документообороту в умовах використання інформаційних технологій	101
Піхняк Т. А. Фінансова звітність та її значення у діяльності ОСББ	104
Плікус І. Й., Ганус І. С. Ризики шахрайства з фінансовою звітністю.....	108

Полянська О. А. Бюджетування як інструмент управління обліку	111
Пономаренко П. Г., Пономаренко Е. П. Ідентифікація і учет затрат по приобретению товаров в Республике Беларусь.....	115
Попович М. П. Удосконалення обліку матеріальних витрат пивоварної промисловості.....	118
Прохар Н. В. Оподаткування імпорتنих операцій юридичних осіб: проблеми та напрями вирішення.....	122
Редченко К. І. Ринок ІСО: можливості та загрози для аудиторських фірм	125
Рубан А. В. Поняття та сутність внутрішнього аудиту готової продукції	129
Самбурська Н. І., Бричка О. В. Оцінювання аудитором наслідків порушення договірних зобов'язань	132
Сердюков К. Г. Еволюція системи корпоративного управління у вітчизняній економіці.....	135
Сидоренко-Мельник Г. М., Недашківський О. Д. Проблеми методичного забезпечення аналізу фінансового стану підприємств	138
Сидоренко-Мельник Г. М., Роздорожна Ю. В. Інформаційне забезпечення фінансового управління підприємством	142
Слободяник Ю. Б. Реформа аудиторської діяльності в Україні: проблеми забезпечення якості.....	144
Соболь Г. О. Розвиток професійних компетенцій бухгалтера в умовах технології блокчейн	148
Тимчев М. Совершенствование бухгалтерского анализа конкурентоспособности на предприятии	153
Харченко Н. В., Неклеса А. І. «Директ-костинг» в управлінському обліку.....	157
Циба І. С. Особливості відображення електронних грошей у бухгалтерському обліку підприємства.....	160
Цилюрик А. А. Удосконалення обліку за центрами відповідальності ПрАТ «Ресторан «Градецький»	163
Чабанюк О. М. Структура вищої освіти в Україні	166

Ширкова К. Ю., Соболев Г. О. Завдання стратегічного аналізу передбачення банкрутства.....	168
Щербатюк В. В. Регулятивы бухгалтерского учета и их совершенствование.....	171
Юхименко Т. В. Особливості складання фінансової звітності суб'єкта малого підприємництва за МСФЗ.....	175
Яріш О. В., Цинковик А. Є. Особливості оподаткування інститутів спільного інвестування в Україні	178
Яценко В. Ф. І знову про документ	181
Яцун О. С. Підходи до формування функцій розрахунків з персоналом	184

Г. В. Булат, к. е. н., доцент кафедри фінансів,
обліку та аудиту
Хмельницький кооперативний торговельно-економічний
інститут

ВИКОРИСТАННЯ СУЧАСНИХ КОМП'ЮТЕРНИХ ПРОГРАМ ДЛЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ОСББ З МЕТОЮ ПІДВИЩЕННЯ ЙОГО ІНФОРМАТИВНОСТІ

Сьогодні ОСББ є ключовим партнером держави у впровадженні реформи ЖКГ та енергоефективності. Така форма управління та обслуговування житла дозволяє забезпечити ефективний контроль над витратами, платежами, проводити заходи з енергоефективності, колегіально приймати рішення і втілювати їх у життя.

Незважаючи на те, що перші ОСББ були зареєстровані в Україні ще в 1992 р., досі існує ряд проблем з якими зустрічаються такі організації, а саме:

- відсутність загальноприйнятої методики ведення обліку;
- відсутність популяризації кращих практик діяльності ОСББ з метою перейняття передового досвіду;
- відсутність єдиного програмного забезпечення ведення обліково-аналітичної роботи в ОСББ;
- відсутність фінансової можливості для придбання сучасної техніки, облаштування приміщення для здійснення діяльності;
- відсутність налагодженої системи формування оперативних та звітних даних про діяльність ОСББ;
- відсутність професійних управителів;
- конфлікт інтересів різних груп мешканців житлового будинку щодо інформаційних потреб та правил проживання;
- можливість втрати інформації про діяльність ОСББ за попередні періоди в разі зміни бухгалтера правління;
- труднощі у формуванні планової, прогнозової інформації щодо витрат, доходів через нестабільність законодавчої бази.

Способом вирішення даних проблем є використання програми обліку та обслуговування ОСББ, яка даватиме можливість:

- бухгалтерові – вести поквартирний облік, зведений облік та складати звітність;

- керівництву – мати змогу оперативно отримувати інформацію про суму надходжень, витрачань, боржників тощо;
- мешканцям – доступу до реальної обліково-аналітичної ситуації з ОСББ на конкретну дату.

На практиці ОСББ найчастіше ведуть облік в програмі Excel або використовують програму «1С. Бухгалтерія». Дане програмне забезпечення не є досконалим, оскільки програма Excel не дозволяє забезпечити оперативність, здійснити деталізацію рахунків, зменшити ризик помилки з боку виконавця, а ліцензійне програмне забезпечення «1С. Бухгалтерія» має високу вартість, та не дає можливості мешканцям вільного доступу до свого рахунку. Врахувавши зазначені проблеми, пропонується використання в роботі об'єднання співвласників удосконаленої автоматичної програми «Наше ОСББ», яка розроблена ПП «Укр-спецінформ» на базі програми «1С. Бухгалтерія».

Основні функціональні можливості програми «Наше ОСББ»:

- облік будівель на позабалансовому обліку;
- облік співвласників;
- ведення паспортного обліку з видачею відповідних довідок;
- робота з інформацією по особових рахунках (рахунках співвласників);
- розрахунок, нарахування та оплата за отриманими житлово-комунальними послугами; – розрахунок пільг і субсидій;
- облік оплати по особових рахунках через банк або касу;
- автоматизація роботи з боржниками (формування оголошень про погашення боргу, роздруківок, підготовка пакету документів для розстрочення боргу, звернення до суду);
- формування повного набору необхідних звітів: по особових рахунках співвласників, отриманих послугах, про стан заборгованостей, про отримані (надані) пільги і субсидії;
- автоматизація проведення голосувань співвласників за конкретними питаннями чи проблемами тощо.

Основною перевагою даної програми є інтернет-комунікації. Так, вона дає мешканцям можливість двостороннього діалогу з керівництвом (звернутися з проблемами, направити заявки на виконання робіт, скарги на неякісне надання житлово-комунальних послуг), у зручний для кожного час отримати інформацію

про стан справ не лише із сплатою внесків, а й з плануванням витрачання отриманих коштів тощо. Використання такої програми декількома ОСББ дозволить створити єдиний інформаційний ресурс житлово-комунального господарства міста.

Обсяг інформації та функціональні можливості, які можна отримати в електронній формі включає в себе:

- інформацію про нарахування за надані комунальні послуги та послуги (роботи) з утримання спільного майна багатоквартирного будинку та капітального ремонту;
- відомості про укладені договори з надання комунальних послуг та послуг (робіт) з управління, утримання спільного майна багатоквартирного будинку та капітального ремонту;
- відомості про припинення, призупинення та (або) обмеження надання комунальних послуг та послуг (робіт) з управління, утримання спільного майна багатоквартирного будинку та капітального ремонту;
- розрахувати величину внесків співвласників;
- можливість направити заяви і скарги з питань надання комунальних послуг;
- отримати в електронній формі інформацію про житловий і нежитловий фонд, постачальників комунальних послуг, показники загально-будинкових приладів обліку;
- дізнатися нормативи надання комунальних послуг;
- здійснити автоматичний довідковий розрахунок: перерахунку вартості до оплати за спожиті послуги по введених критеріях недопостачання або неякісного постачання послуг, перерахунку вартості до оплати за спожиті послуги у зв'язку з тимчасовою відсутністю жильців за місцем реєстрації, визначення розміру наданих субсидій та пільг.

Крім того, дана програма формує ряд звітів для здійснення своєчасного та виваженого управління [1].

Отже, для оптимізації роботи бухгалтерської служби ОСББ слід використовувати автоматизовану програму ведення обліку, складання звітності та проведення контролю.

Автоматизація обліку і контролю за допомогою удосконаленого програмного забезпечення дозволяє спростити синтетичний та аналітичний облік активів і зобов'язань ОСББ, проводити

в інтернет-режимі двосторонній діалог між керівництвом і співвласниками щодо розрахунків за поточними і додатковими внесками, пільгами та субсидіями, іншими питаннями, що стосуються інформаційного забезпечення, і здійснювати контроль за діяльністю ОСББ.

Список використаних інформаційних джерел

1. Монастирська Т. Б. ОСББ як сучасна форма обслуговування житлового фонду: проблеми та перспективи / Т. Б. Монастирська // Вісник Сумського національного аграрного університету. – Економіка і менеджмент. – Вип. 5 (56). – Суми : СНАУ, 2013. – С. 42–48.
2. Про Загальнодержавну програму реформування і розвитку житлово-комунального господарства на 2009–2014 роки [Електронний ресурс] : Закон України від 11.06.2009 р. № 1511-VI. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1869-15>. – Назва з екрана.

Ю. А. Верига, к. е. н., професор, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту;

В. І. Демиденко, магістрант

Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

ТИПОВІ ТА МОЖЛИВІ ПОМИЛКИ СКЛАДАННЯ БАЛАНСУ (ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН)

Метою аудиту балансу (звіту про фінансовий стан) є висловлення аудитором незалежної думки про достовірність його показників в усіх суттєвих аспектах. Основу аудиторської думки МСА визначає отримання аудитором обґрунтованої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки [2]. У ході аудиту балансу (звіту про фінансовий стан) аудитор визначає зону аудиторського ризику. Особлива увага аудитора приділяється ймовірності типових і можливих помилок, що потенційно знижують якісні характеристики фінансової звітності.

Проблема виявлення типових і можливих помилок, допущених при складанні балансу (звіту про фінансовий стан) розкривається у наукових працях та практичних консультаціях багатьох авторів: С. В. Бардаш, К. В. Безверхого [1], Т. А. Бутинець, О. І. Гадзевич, Т. Ю. Загорельської [3], О. В. Кришевича, П. Н. Май-

даневич, О. В. Смаглюк, В. В. Фесенка [3], А. М. Шевелюхіної. Виявлення аудитором причин і наслідків помилок при складанні балансу (звіту про фінансовий стан) має індивідуальний характер і потребує поглибленого вивчення.

Помилка за МСА характеризується як ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації [2, с. 46]. Помилки можуть виникати внаслідок неуважності під час бухгалтерської обробки даних для складання балансу (звіту про фінансовий стан), ненавмисного пропуску суми або розкриття інформації; неправильної облікової оцінки; неприйнятного (на думку аудитора) судження управлінського персоналу щодо облікових оцінок. Помилки можуть мати як разовий, так і системний характер.

В. В. Фесенко, Т. Ю. Загорельська стверджують, що вивчення помилок при складанні фінансової звітності повинне відбуватися не стільки щодо причин викривлення показників, а щодо можливих наслідків у господарській діяльності. З цією метою авторами подано наслідки викривлення показників фінансової звітності: 1) викривлення показників результату діяльності підприємства за період; 2) викривлення показників майнового стану та розміру зобов'язань.

МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» визначає обставини допущення помилок, що впливають на оцінювання дотримання вимог законодавства, боргових або інших контрактних умов; стосується неправильного застосування облікової політики; приховують зміни в доходах; впливають на розрахунок фінансових коефіцієнтів; впливають на інформацію щодо сегментів діяльності тощо [2].

Ненавмисне викривлення показників балансу (звіту про фінансовий стан) може виникати у результаті арифметичної неточності у записах облікових реєстрів; випадкового пропущення господарської операції при узагальненні типових операцій в обліковому реєстрі за рахунком синтетичного обліку.

Помилки у визначенні залишків цінностей під час проведення інвентаризації можуть зумовлюватися несправністю вимірювальних приладів або формальним ставленням до процедури інвентаризації. Наприклад, вибіркова інвентаризація виробни-

чих запасів перед складанням річного балансу (звіту про фінансовий стан) призводить до викривлення суми залишків за рядком 1100 «Запаси». Недотримання процедури звірки сум заборгованості контрагентів зумовлюють штучне завищення (заниження) дебіторської заборгованості, що впливає на оцінку платоспроможності діяльності.

Ймовірність помилок зростає внаслідок застосування положень, що мають законодавчо неврегульований характер.

Причиною ненавмисних викривлень за показниками балансу (звіту про фінансовий стан) є неналежний внутрішній контроль з боку головного бухгалтера, недостатня компетентність бухгалтерів окремих ділянок обліку, неуважність, професійна халатність, інші.

Помилки технічного характеру виявляються, як правило, при належно організованому внутрішньому контролі. Зокрема, це:

- помилки, допущені внаслідок арифметичного прорахунку (неправильно визначена сума природних втрат, відпускних, загального підсумку зобов'язань за окремим контрагентом; при підрахунку підсумку за розділами балансу (звіту про фінансовий стан));

- помилки внаслідок неуважного перенесення залишків (за рахунками обліку при відкритті головної книги на новий звітний рік; за рядками балансу (звіту про фінансовий стан) на початок періоду; при перенесенні сум із оборотно-сальдової відомості на кінець періоду у баланс (звіт про фінансовий стан));

- помилки при заповненні додаткових рядків балансу (звіту про фінансовий стан) або невідповідність цих сум обов'язковим до заповнення рядкам (наприклад, заповнення рядка 1166, залишаючи нульове значення за рядком 1165).

До помилок методології належить неправильне відображення господарської операції на рахунках обліку. Зокрема, некоректне віднесення об'єкта необоротних активів до основних засобів; відображення нетипової для підприємства господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку за рекомендаціями учасників інтернет-форумів, нехтуючи положеннями Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Неповнота відображення в обліку господарських операцій може бути спричинена несвоечасністю складання первинних документів, або недоброякісністю їх змісту. Наприклад, внаслідок недотримання вимог складання податкової накладної, документ не було включено до Єдиного реєстру податкових накладних, і як наслідок – «нерозне-сений» в обліку.

Окремою групою помилок є безпідставне відображення в обліку окремих господарських операцій: включення до показників балансу (звіту про фінансовий стан) орендованих об'єктів, активів, прийнятих на відповідальне зберігання, цінних паперів, прийнятих під заставу тощо. Ці помилки призводитимуть до завищення вартості активів, а також суперечитимуть двоїстості записів у бухгалтерському обліку.

Поширеними при складанні балансу (звіту про фінансовий стан) є помилки, пов'язані із неправильним розподілом операцій за звітним та майбутнім обліковими періодами. Наприклад, неправильне списання частини витрат майбутніх періодів, що належать до звітного року. У випадку передчасного «закриття» рахунків витрат до звітної дати із відображенням суми одержаних штрафів як події після балансу. Або якщо при отриманні оплати від покупців 31 грудня, операцію в обліку відображають в облікових регістрах у січні місяці наступного звітного року, що впливає на показники балансу (звіту про фінансовий стан).

Типовими прикладами помилок в оцінці є несвоечасно списана безнадійна заборгованість, неправильно застосована методика нарахування амортизації (зносу) необоротних активів, невідображення в балансі (звіті про фінансовий стан) вартості незавершеного виробництва, наявність незадокументованих нестач товарно-матеріальних цінностей. Також, якщо при складанні річного балансу (звіту про фінансовий стан) підприємством здійснено дооцінку основних засобів вибірково, не враховуючи однотипність об'єктів. Прикладом слугує ситуація, за якою в умовах глибокої кризи неплатежів підприємством проігноровано доцільність створення резерву сумнівних боргів, що штучно завищило суму дебіторської заборгованості за справедливою вартістю.

Отже, помилки, допущенні при складанні балансу (звіту про фінансовий стан) призводять до завищення або заниження реальної вартості активів, власного капіталу, зобов'язань. Їх вияв-

лення на етапі оцінювання аудитором ризиків системи внутрішнього контролю є необхідною аудиторською процедурою.

Список використаних інформаційних джерел

1. Безверхий К. В. Удосконалення методики виявлення ознак викривлень і помилок у фінансовій звітності підприємства на основі аналітичних процедур / К. В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. – № 4 (66). – С. 8–16.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс] : Видання 2015. – International Federation of Accountants (IFAC), 2015, Аудиторська палата України, 2016. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua>. – Назва з екрана.
3. Фесенко В. В. Облікові викривлення та їх вплив на фінансову звітність [Електронний ресурс] / В. В. Фесенко, Т. Ю. Загорельська // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне фахове видання, 2015. – № 5. – Режим доступу: <http://212.1.86.13/jspui/handle/123456789/2543>. – Назва з екрана.

Ю. А. Верига, к. е. н., професор, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту;

М. М. Орищенко, к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

РЕЗЕРВНИЙ КАПІТАЛ – НЕОБХІДНІСТЬ ФОРМУВАННЯ

Резервний капітал є важливою складовою власного капіталу будь-якого суб'єкта господарювання, адже його розмір у взаємозв'язку з іншими фінансово-економічними показниками дозволяє оцінити ефективність управління підприємством. Сьогодні законодавче регулювання порядку створення та визначення розміру резервного капіталу не завжди в повному обсязі враховує та відображає суму резервів для покриття збитків та інших подій, що можуть настати в майбутніх періодах.

Відповідно до п. 2.43 Методичних рекомендації щодо заповнення щодо заповнення форм фінансової звітності [1] резервний капітал – це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства або установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства. Створений резервний капітал

може бути використаний на покриття збитків і пов'язаних з ними зобов'язань та захистити підприємство від банкрутства в умовах економічної кризи, спаду виробництва та реалізації продукції.

У законодавстві України передбачено обов'язкове формування резервного капіталу тільки для господарських товариств. Решта підприємств будь-якої організаційно-правової форми ведення бізнесу можуть створювати резервний капітал за власним бажанням, але обов'язково фіксувати його розмір та джерела поповнення в установчих документах.

Законодавством України передбачені мінімальний розмір резервного капіталу господарських товариств і мінімальні відрахування з їх чистого прибутку [2, 3]:

- мінімальний розмір резервного капіталу встановлено у розмірі не менше 25 % статутного (складеного) капіталу [3], але для акціонерних товариств цей відсоток зменшено до 15 % від заареєстрованого статутного капіталу [3].

- мінімальні відрахування встановлено у вигляді щорічних відрахувань не менше 5 відсотків суми чистого прибутку [2, 3].

Законами України не заборонено формування резервного капіталу в більших обсягах, обмежуються лише мінімальні відрахування і мінімальний обсяг. Статутом товариства можна передбачити більший розмір і відрахування до резервного капіталу. Статут може передбачати й інші резервні або страхові фонди. Але ці фонди, так само як і резервного капіталу, формуються виключно з прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства після оплати всіх податків.

Для обліку формування та використання резервного капіталу Планом рахунків та Інструкцією про його застосування передбачено використання рахунку 43 «Резервний капітал», який не має додаткових субрахунків. Беручи до уваги нашу думку з приводу того, що резервний капітал може бути використано і на додаткові цілі, пропонуємо відкрити два додаткових субрахунки, а саме:

- 431 «Обов'язковий резервний капітал»;

- 432 «Додатковий резервний капітал».

До 2014 р. Податковим кодексом України [4] підприємствам було надано можливість покриття збитків, але не за рахунок накопиченого чистого прибутку, а за рахунок прибутку майбутніх

періодів у вигляді зменшення суми оподаткованого прибутку звітного періоду на отримані збитки попередніх років. Іншими словами, підприємства мали можливість сплатити менше податку на прибуток у майбутньому як компенсацію збитків поточного періоду. Проте прибуток у майбутньому необхідно ще отримати, а збиток у звітному періоді вже призводить до нестачі фінансових ресурсів у поточному періоді і вимагає від підприємства пошуку додаткових джерел коштів, у тому числі позикових (кредити банків, кредиторська заборгованість тощо) і власних: резервний капітал і нерозподілений прибуток минулих років. При цьому вартість залучення таких власних коштів є достатньо високою, оскільки вони сформовані за рахунок чистого прибутку після сплати податку на прибуток. А залучення позикових коштів вимагає додаткових витрат, що призводить до зменшення прибутку. Проте нині ця норма закону не діє і підприємства для зменшення об'єкту оподаткування податком на прибуток вже не можуть покривати збитки попередніх років за рахунок прибутку поточного періоду.

На думку О. М. Грицино [5] з метою стимулювання підприємств формувати резервний можна запропонувати оподатковувати частину прибутку, що спрямовується до резервного капіталу за нижчою ставкою. Проте можна надати таку пільгу не всім підприємствам, а для тільки стратегічним українським виробникам, підприємствам, які створюють нові робочі місця. Особливо це стосується виробничих підприємств з довгим операційним циклом виробництва

У сучасних умовах, які характеризуються розвитком міжнародних економічних відносин, важливе значення має управління операціями із власним капіталом, інформаційним забезпеченням цього процесу виступають дані обліку. З цієї метою, нами запропоновано управління резервним капіталом здійснювати в розрізі трьох складових:

- 1 – управління формуванням резервного капіталу;
- 2 – управління використанням коштів резервного капіталу;
- 3 – визначення оптимальної частки резервного капіталу у структурі власного капіталу та джерел утворення господарських засобів.

Список використаних інформаційних джерел

1. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2015 р. № 433. – Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>. – Назва з екрана.
2. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.26.0>. – Назва з екрана.
3. Про господарські товариства [Електронний ресурс] : Закон України від 19.09.1991 р. № 1576–XII. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1576-12>. – Назва з екрана.
4. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1011.47.6&nobreak=1>. – Назва з екрана.
5. Грицино О. М. Управління резервним капіталом на підприємствах України / О. М. Грицино // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. «Економічні науки». – 2015. – Вип. 13 (Ч. 2). – С. 124–127.

***В. Л. Вороніна, к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту; К. О. Петренко, магістрант
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»***

СУТНІСТЬ ЕЛЕКТРОННИХ ГРОШЕЙ

Грошовий оборот в Україні забезпечується масою грошей, величина якої є важливою характеристикою стану грошового обороту та ринкової кон'юнктури в цілому.

Законодавчими актами України [1, 2, 3, 4] визначено, що грошовою одиницею України є гривня, а грошові кошти (гроші) існують у формі готівки (грошові знаки: банкноти і монети, що мають зазначену на них номінальну вартість) та у безготівковій формі (записи на рахунках у банках: кошти на рахунках та депозити до запитання).

Із появою електронних грошей перед науковцями постало питання про визначення теоретичних засад функціонування даного платіжного засобу, оскільки він має ознаки як готівки, так і безготівкових коштів та потребує теоретичного обґрунтування свого місця у теорії сучасних грошей. У класичній науковій

літературі присвячено досить багато уваги теорії грошей; серед авторів наукових праць варто виділити К. Маркса, Д. Рикардо, М. Туган-Барановського. Надзвичайно важливий та великий вклад у розвиток теорії електронних грошей зробили російські та вітчизняні вчені, зокрема С. Афонина, М. Алексеєнко, А. Косой, Д. Кочергін, Л. Красавіна, О. Махаєва, В. Міщенко, які ґрунтовно досліджують даний платіжний засіб, однак їх дослідження базуються на відмінних властивостях електронних грошей, що виникають внаслідок їхньої технічної особливості.

Сьогодні усі форми сучасних грошей не мають фактично власної вартості, а володіють лише цінністю. Таке твердження якнайповніше стосується електронних грошей. Це пояснюється тим, що банкноти й монети не виготовляються із дорогоцінних металів, проте теоретично мають власну вартість у вигляді витрат на їх виготовлення, однак така вартість не співмірна з їх реальною цінністю – кількістю благ, яку можна за них придбати. Про вартість безготівкових грошей можна говорити в контексті їх обертання і купівлі-продажу на фінансовому ринку, але вона відображає їхню ринкову ціну як фінансового товару, а не природу їхньої вартості як «виробу». Купівельна ж спроможність електронних грошей абсолютна як готівкових, так і безготівкових. І зростання товарних цін має такий самий вплив на їх знецінення, як і на інші форми грошей.

Підтримуючи думку Д. Кочергіна [5], зазначимо, що електронні гроші, випущені різними емітентами, – неоднорідні, що також відрізняє їх від готівки. Автор, крім іншого, отожднює поняття електронних грошей з цифровими, роблячи таким чином акцент на технологічну складову даного платіжного засобу, на чому й акцентує увагу [5].

Беручи до уваги, що електронні гроші не випускаються в обіг у вигляді банкнот та монет і є зобов'язаннями інших, ніж держава, в особі, наприклад, центрального банку, суб'єктів – їх емітентів, а також те, що забезпечення електронних грошей зберігається у кредитних організаціях на рахунках, електронні гроші мають ознаки безготівкових коштів і виконують такі самі функції, зокрема засобу платежу. Опосередковано також можна стверджувати і про спільні риси безготівкових та електронних

грошей, коли мова йде про тип носія, на якому вони зберігаються, – електронний. Отже, електронні гроші мають ознаки як готівкових, так і безготівкових коштів. Окремі характеристики сучасних форм грошей та їх характеристика у порівнянні наведені у табл. 1.

Таблиця 1 – Порівняльна характеристика сучасних форм грошей*

Характеристика	Форма грошей		
	Готівка	Безготівкова форма	Електронні гроші
Ідентифікація з держателем (власником)	Відсутня	Повна	Відсутня
Безпека збереження (використання)	Доступ обмежується фізично	Доступ обмежується фізично, програмно-технічними засобами та організаційно-правовими заходами	Доступ обмежується фізично, програмно-технічними засобами та організаційно-правовими заходами
Носій	Папір, метал	Записи на рахунках в банках	Цифрова пам'ять комп'ютера, у тому числі віддаленого сервера, чи іншого електронного носія інформації
Обмеження у використанні	Обмеження щодо використання визначено законодавством	Без обмеження	Обмеження щодо використання визначено законодавством

* авторська розробка

Питання використання електронних грошей під час розрахунків між підприємствами та фізичними особами й підприємствами набуває все більшої актуальності. Пояснюється така тенденція розвитком інформаційних технологій, технічним прогресом, більшою обізнаністю суспільства щодо використання сучасних платіжних засобів та загальносвітовою практикою переведення суспільно-економічних відносин у «цифрову» площину. Так, більшою популярністю користуються банківські картки під час розрахунків в торговельних закладах, за товари й послуги в ме-

режі Інтернет тощо. При цьому у вітчизняній літературі частіше досліджуються питання розрахунків електронними грошима з боку банківських установ, технічні аспекти використання електронних грошей та, часом, макроекономічна складова електронних грошей як частини сукупного грошового обороту держави. Однак операціям підприємств з електронними грошима приділяється недостатньо уваги.

Список використаних інформаційних джерел

1. Інструкція про ведення касових операцій банками в Україні [Електронний ресурс] : Постанова Правління Національного банку України від 01.06.2011 р. № 174. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/11>. – Назва з екрана.
2. Конституція України [Електронний ресурс] : Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%8>. – Назва з екрана.
3. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>. – Назва з екрана.
4. Про платіжні системи та переказ коштів в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 05.04.2011 р. № 2346-III. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2346-14>. – Назва з екрана.
5. Кочергин Д. А. Электронные деньги : учеб. пособие [Електронний ресурс] / Д. А. Кочергин. – Москва : Маркет ДС : ЦИПСИР, 2011. – 424 с. – Режим доступу: <http://www.kda2001.new mail.ru>. – Назва з екрана.

В. А. Головахіна, магістрант;

Ю. А. Верига, к. е. н., професор, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, науковий керівник Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

ПОНЯТТЯ ІНШОГО СУКУПНОГО ДОХОДУ У ЗВІТІ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ (ЗВІТІ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД)

Із запровадженням оновленої форми Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) актуальною є проблема пра-

вильності відображення інформації про сукупний дохід у його II розділі.

Питання складання Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) досліджувалися у працях таких авторів, як: К. Безверхий, О. Боярова [4], С. Бурлака [1], А. Бутка, Ю. Верига [2], В. Ганусич [3], Голова, В. Жук, Н. Кузик [4], Кучеренко, С. Кучеркова, М. Кужельного, В. Лінника, А. Озеран [6], Л. Нападівської, Ю. Мельничук, І. Подольська [4], Г. Пляка [7], Н. Прохар, М. Рета [7], П. Смоленюк, О. Шайко та ін. Вченими зроблено значний внесок у методологію формування показників Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід). Але, переважна більшість досліджень стосується визначення кінцевого фінансового результату, тоді як проблеми відображення іншого сукупного доходу у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) у фаховій літературі розкрито поверхнево.

Відповідно до §7 МСБО 1 під загальним сукупним доходом розуміють зміну у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, крім тих змін, що виникли внаслідок операцій з власниками, які діють згідно із своїми повноваженнями [8]. Загальний сукупний дохід включає всі компоненти «прибутків і збитків» та іншого сукупного доходу.

За рядком 2465 Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) сукупний дохід визначається як арифметична сума чистого прибутку (збитку) та іншого сукупного доходу після оподаткування. Сама форма Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5] не містять детальної інструкції щодо визначення іншого сукупного доходу після оподаткування.

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5] визначає інший сукупний дохід як доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства. Відповідно до МСБО 1, «інший сукупний дохід» визначає статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), що не визнаються у складі прибутку або збитку (як цього вимагають інші МСФО / МСФЗ). Коригування перекласифікації – це суми, перекласифіковані в прибуток або збиток в поточному періоді, визнані в іншому сукупному доході в поточному або попередньому періодах.

Деталізуючи склад іншого сукупного доходу, в МСБО 1 вказано, що його компонентами є:

1) зміни перевищення від переоцінки, що визнаються згідно з МСБО 16 «Основні засоби» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»;

2) актуарні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами, визнаними відповідно до § 93А МСБО 19 «Виплати працівникам»;

3) прибутки та збитки, що виникають внаслідок перерахунку фінансової звітності закордонної діяльності (МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»);

4) прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку відповідно до § 5.7.5 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;

5) ефективна частка прибутків і збитків за інструментами хеджування при хеджуванні грошових потоків (МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»);

6) для окремих зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику зобов'язання (§ 5.7.7 МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»).

Отже, інший сукупний дохід вказується після визначення чистого прибутку у Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід).

Доходи, витрати, прибутки та збитки відображаються у складі іншого сукупного доходу, якщо вони ще не були реалізовані повною мірою. Наприклад, якщо компанія інвестує в облігації та у подальшому змінює ціну облігації, різниця у ціні (прибуток або збиток) стає складовою іншого сукупного доходу. Лише після продажу цих облігацій є можливість визнати кінцевий прибуток або збиток за операціями з облігаціями. Саме на цьому етапі визначена сума іншого сукупного доходу перекласифіковується і стає частиною чистого прибутку (збитку) підприємства.

Прикладами операцій, які можуть бути представлені як джерело формування іншого сукупного доходу, є такі:

— нереалізовані холдингові прибутки та збитки від інвестицій, які класифікуються як наявні для продажу;

- прибутки та збитки від курсової різниці;
- прибутки та збитки фонду пенсійного забезпечення, створеного підприємством;
- пенсійні витрати на попередні послуги або кредити тощо.

Отже, інший сукупний дохід призначений для того, щоб дати користувачу фінансової звітності компанії більш повне уявлення про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Водночас, запровадження розділу «Сукупний дохід» вимагає від користувачів інформації кваліфікованого розуміння сутності іншого сукупного доходу.

Список використаних інформаційних джерел

1. Бурлака С. М. Особливості визначення фінансових результатів діяльності підприємств / С. М. Бурлака // Управління розвитком. – 2013. – № 15. – С. 91–94.
2. Верига Ю. А. Фінансова звітність: доцільність подвійних змін / Ю. А. Верига // Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень : матер. V Всеукр. наук.-практ. конф. (Львів, 20 лист. 2015 р.) / [відп. за вип.: доц. Т. О. Герасименко]. – Львів : ЛКА, 2015. – 282 с. – С. 96–98.
3. Ганусич В. О. Поняття сукупного доходу підприємства та його відображення у фінансовій звітності / В. О. Ганусич // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2014. – № 3(44). – С. 169–172.
4. Кузик Н. П. Особливості формування показників звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) / Н. П. Кузик, О. А. Боярова, І. М. Подольська // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – № 10 (3). – С. 400–406.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.
6. Озеран А. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід): питання формування та співвідношення з МСФЗ / А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 25–34.
7. Рета М. В. Сучасні проблеми обліку фінансових результатів діяльності підприємств / М. В. Рета, Г. О. Пляка // Вісник НГУ «ХПІ». – 2015. – № 25 (1134). – С. 25–34.
8. International Accounting Standard 1 «Presentation of Financial Statements» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias1.pdf>. – Назва з екрана.

С. І. Головацька, к. е. н., доцент, професор кафедри бухгалтерського обліку; А. І. Курак, аспірант Львівський торговельно-економічний університет

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА У КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ РИЗИКІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Облікове забезпечення, як компонент інформаційної бази підприємства, дає можливість підвищити ефективність прийняття управлінських рішень, забезпечуючи користувачів фінансової звітності повною, правдивою та неупередженою інформацією про господарську діяльність підприємства. Одним з основних завдань є побудова ефективної системи обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів та відображення їх в обліковій політиці підприємства.

Дані питання знайшли відображення у працях таких вчених: Р. А. Алборова, П. Є. Житнього, А. С. Крутової, В. А. Кулик, О. М. Петрука, М. С. Пушкара, В. С. Терещенка, М. Т. Щирби та інших.

Метою дослідження є висвітлення організаційно-методичних положень облікової політики щодо забезпечень майбутніх витрат і платежів підприємства.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які застосовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [2]. Головною метою облікової політики є створення системи обліку, яка відображає особливості здійснення облікових процедур конкретного підприємства.

Можна виділити такі основні цілі облікової політики:

1) розробка системи бухгалтерського обліку так, щоб сформована на підставі його даних фінансова звітність відповідала якісним характеристикам, встановленим НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;

2) забезпечення єдиного підходу до вибору методів бухгалтерського обліку, який повинен застосовуватися всіма структурними підрозділами підприємства

Основними нормативними документами, що регулюють порядок формування і застосування облікової політики є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від

форми власності (за винятком банків, бюджетних організацій і підприємств, що застосовують міжнародні стандарти бухгалтерського обліку) можуть скористатися також Методичними рекомендаціями № 635.

Окремим елементом облікової політики, передбаченим Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, є перелік створених забезпечень майбутніх витрат і платежів.

Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання», забезпечення створюються для відшкодування наступних витрат і платежів. При цьому забезпеченням вважається зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [5].

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Підприємству забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Забезпечення використовуються для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені.

Встановлення переліку та складу забезпечень відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» [5] підприємство здійснює самостійно, виходячи з необхідності та доцільності.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено необхідність створення різних видів забезпечень узагальнених у табл. 1.

Відповідно до галузевих методологічних рекомендацій з планування, калькулювання і обліку собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства окремих галузей економіки можуть також створювати й інші додаткові резерви: на покриття виробничих витрат з підготовчих робіт у зв'язку з сезонним характером виробництва; будівництво тимчасових (не титульних) споруд; гарантійний ремонт; списання товарів у розмірах норм природного убутку; покриття передбачених витрат, пов'язаних із скороченням виробництва, консервацією виробничих потужностей і виплатою доплат звільненим працівникам тощо.

Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу і, у разі потреби, коригується (зменшується або збільшується).

Платникам податку на прибуток, які визначатимуть податкові різниці, за наявності сформованих забезпечень для розрахунку об'єкта обкладення податком на прибуток слід коригувати фінансовий результат згідно з Податковим кодексом України.

**Таблиця 1 – Види забезпечень, передбачені П(С)БО 11
«Зобов’язання» та Методичними рекомендаціями
щодо облікової політики підприємства**

Види забезпечення	Характеристика
Забезпечення на виплату відпусток	створюється з метою забезпечення оплати відпусток працівників підприємства
Забезпечення на додаткове пенсійне забезпечення	створюється з метою покращення соціальної захищеності працівників підприємства. Вони можуть створюватися як за рахунок підприємства, так і за рахунок працівника
Забезпечення на виконання гарантійних зобов’язань	створюються на підприємствах, які беруть на себе гарантійні зобов’язання за реалізованою продукцією або товарами. Розмір таких забезпечень визначається підприємством самостійно, на підставі даних щодо витрат на гарантійні зобов’язання минулих періодів
Забезпечення на реструктуризацію	створюють у разі наявності затвердженого керівництвом плану реструктуризації з конкретними заходами, термінами і сумою витрат
Забезпечення на виконання зобов’язань за обтяжливими контрактами	створюється у тому разі, якщо підприємство заключає збиткові контракти, на покриття витрат за якими необхідна певна сума резервів

У документі про облікову політику необхідно вказати, у якому порядку створюється забезпечення на виплату відпусток. Порядок розрахунку величини резерву відпусток зазначено в П(С)БО 11 «Зобов’язання» та Інструкції № 291. Крім того, формувати забезпечення можна не щомісячно, а щокварталу, на кожну дату балансу. Окрім порядку розрахунку суми резерву в обліковій політиці необхідно вказати і спосіб розрахунку, який використовується при проведенні інвентаризації. Розрахунок резерву відпускних базується на кількості днів невикористаної працівниками відпустки і середньоденної зарплати працівників.

Забезпечення на додаткове пенсійне забезпечення формується підприємством у таких випадках:

1) при відшкодуванні пільгових пенсій за Списками № 1 і № 2 (згідно з п. 2 розд. XV Закону України «Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування» та Постановою № 461 «Про затвердження списків виробництв, робіт, професій,

посад і показників, зайнятість в яких дає право на пенсію за віком на пільгових умовах») [7, 8];

2) виплаті за власний рахунок добровільних внесків на недержавне пенсійне забезпечення працівників та ін.

Тому в обліковій політиці обов'язково треба вказати, чи здійснюється формування цього виду забезпечень і на які виплати.

Що стосується розрахунку суми забезпечення, то він досить складний і зазвичай підприємства користуються послугами актуаріїв. Актуарні розрахунки базуються на статистичних даних про інфляцію, тривалість життя, плинність кадрів у галузі і на підприємстві [6].

Забезпечення виконання гарантійних зобов'язань створюють, наприклад, виробники автомобілів, електропобутових приладів, інших видів техніки й обладнання. Окрім виробників, забезпечення гарантійних зобов'язань можуть формувати продавці таких товарів, а також сервісні центри, що здійснюють їх ремонт та обслуговування.

Сума забезпечення визначається на дату балансу за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення зобов'язання. Оцінка зобов'язань із гарантійного обслуговування (ремонту, заміни) проданих товарів може здійснюватися на підставі інформації про фактичні витрати за кожним видом продукції (товарів, робіт, послуг) за декілька звітних періодів [5].

Забезпечення на реструктуризацію і виконання зобов'язань при припиненні діяльності створюється підприємством за наявності затвердженого керівництвом плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання і сумою витрат, які будуть понесені і після реалізації цього плану.

Реструктуризація підприємства являє собою комплекс заходів, що спрямовані на його фінансове оздоровлення і мають на увазі зміну напрямку комерційної діяльності або способу ведення діяльності (наприклад, реорганізація шляхом поділу підприємства, припинення певного виду діяльності). Рішення про створення забезпечення на реструктуризацію слід зафіксувати в обліковій політиці, посилаючись на затверджений план реструктуризації.

Усі сформовані підприємством забезпечення, їх перелік, а також порядок оцінки повинні бути відображені в наказі про облікову політику.

Формування та реалізація обраної облікової політики, достовірне відображення таких об'єктів бухгалтерського обліку як забезпечення майбутніх витрат і платежів дозволить керівникам підприємства побудувати ефективну систему бухгалтерського обліку, впливати на фінансовий стан і результати діяльності підприємства та підвищити його інвестиційну привабливість.

Список використаних інформаційних джерел

1. Курак А. І. Облікова політика формування забезпечень майбутніх витрат і платежів у контексті управління ризиками діяльності підприємства / А. І. Курак // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Башнянин Г. І., Куцук П. О., Семак Б. Б. та ін.]. – Львів : ЛКА, 2016. – Вип. 50. – (Серія економічна). – С. 139–143.
2. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень [Електронний ресурс] : Закон України від 5.10.2017 р. № 2164-VIII. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>. – Назва з екрана.
3. Про облікову політику [Електронний ресурс] : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 № 31-34000-10-5/27793. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/uid=1023.2132.0>. – Назва з екрана.
4. Методичні реко-мендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 27.07.2013 р. № 635. – Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461833>. – Назва з екрана.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00/print136018112330281>. – Назва з екрана.
6. Предко І. Ю. Формування резервів майбутніх витрат і платежів в обліково-контрольному забезпеченні як один із шляхів зниження ризиків діяльності підприємств в умовах кризи / І. Ю. Предко // Облік і фінанси. – 2016. – № 3. – С. 31–37.
7. Про внесення змін до списків виробництв, робіт, професій, посад і показників, зайнятість в яких дає право на пенсію за віком на пільгових умовах, затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 24.06.2016 р. № 461 [Електронний ресурс] : Постанова Кабінету Міністрів України від 4.07.2017 р. № 479. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/479-2017-%D0%BF>. – Назва з екрана.

8. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування [Електронний ресурс] : Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1058-15>. – Назва з екрана.

Д. В. Головіна, к. е. н., доцент кафедри обліку та оподаткування

Київський національний торговельно-економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ 15 «ДОХІД ВІД ДОГОВОРІВ З КЛІЄНТАМИ»

На сьогоднішній день для підприємств України надзвичайно важливими постають питання застосування міжнародних стандартів обліку та звітності, а також складання на їх основі фінансової звітності. Причинами цього стали зміни законодавства, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до яких всі підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консolidовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [1]. При цьому необхідно враховувати законодавчі зміни не лише на вітчизняному просторі, а й на міжнародному, оскільки МСФЗ досить часто актуалізують, або розробляються нові. Так, 28.05.2014 р. Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності (International Accounting Standards Board, IASB) було прийнято МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів з клієнтами», що набуде чинності після 1.01.2018 р. та замінює МСБО 15 «Дохід», а також всі інші супутні стандарти. Такі вимоги зумовлюють концептуальні зміни у питаннях визнання, оцінки та відображення у звітності інформації про доходи підприємства.

Ключовою категорією, відповідно до нового стандарту, вступають договори (контракти) з покупцями, які мають відповідати конкретним критеріям та проходити ідентифікацію, а саме:

– сторони за договором затвердили договір (у письмовій формі, усно або відповідно до іншої звичайної ділової практики) і зобов'язуються виконувати передбачені договором зобов'язання;

- підприємство може ідентифікувати права кожної сторони стосовно товарів або послуг, які будуть передані;
- підприємство може ідентифікувати умови оплати товарів або послуг, які будуть передані;
- договір має комерційний зміст (тобто ризики, розподіл у часі або величина майбутніх грошових потоків організації, як очікується, зміняться внаслідок договору);
- отримання підприємством відшкодування, право на яке вона отримує в обмін на товари або послуги, які буде передано покупцю, є вірогідним [8].

Важливим принципом МСФЗ 15 є те, що компанія визнає виручку від реалізації, з метою відображення передачі обіцяних товарів чи послуг у сумі, що відображає справедливу винагороду, яку компанія буде мати змогу отримати в обмін на товари чи послуги. Для реалізації цього принципу необхідним є виконання конкретних етапів, що забезпечують процедуру визнання доходу та закріплені у стандарті:

Крок 1 – визначити контракт з покупцем відповідно до критеріїв ідентифікації та сфери застосування стандарту.

Така вимога МСФЗ 15 застосовується до кожного контракту, який був узгоджений з покупцем та відповідає певним вимогам, при цьому в деяких випадках компанія може поєднувати різні договори та обліковувала їх як один договір.

Крок 2 – оцінити товари або послуги (визначити зобов'язання, які підлягають виконанню), обіцяних за договором з покупцем, та ідентифікація як обов'язку до виконання кожної обіцянки передати покупцю товар або послугу (або пакет товарів чи послуг), які відрізняються; низку товарів або послуг, що відрізняються, які є практично однаковими та передаються покупцю за однаковою схемою.

Крок 3 – визначити ціну операції. Ціною операції є сума винагороди, яку компанія очікує отримати в обмін на передачу обіцяних товарів чи послуг покупцю. Ціна угоди може бути фіксованою, але може бути і змінною або в негрошовій формі. Ціна може корегуватися на ефект впливу зміни вартості грошей у часі, якщо угода включає суттєві відстрочки платежу або інші вигоди, які мають бути надані покупцю. Якщо винагорода є

змінною, то компанія повинна оцінити суму винагороди, яку вона матиме право отримати в обмін на товари чи послуги.

Крок 4 – розподілити ціну операції. Компанія здійснює розподіл ціни операції на зобов'язання, які необхідно виконати, та ціну кожного з відокремлюваних товарів чи послуг. В деяких ситуаціях ціна продажу може включати знижку чи змінну частину винагороди.

Крок 5 – визнати виручку від реалізації. Компанія визнає виручку від реалізації, коли вона виконала зобов'язання щодо передачі товарів чи послуг покупцю. Виручка від реалізації визнається у сумі, яка відноситься до зобов'язання, що було виконано. Зобов'язання може вважатися виконаним у певний момент часу або протягом певного періоду часу. Якщо це зобов'язання, яке виконується протягом певного часу, компанія визнає виручку від реалізації протягом певного періоду часу, використовуючи підходящий метод для визначення ступеня виконання зобов'язань [2, 3].

Таким чином, введення в дію МСФЗ 15 докорінно змінює підходи у визнанні виручки підприємства за договорами з клієнтами. Крім того, стандарт розкриває положення щодо різних видів договорів та їх модифікації; виявлення зобов'язань щодо виконання; оцінки договорів з клієнтами; оцінювання прогресу щодо повного задоволення зобов'язань щодо виконання; врахування витрат договору тощо. На сьогоднішній день значна частина положень МСФЗ 15 потребує уточнення та роз'яснень щодо їх практичного використання, що зумовлює необхідність проведення подальших досліджень за даною тематикою.

Список використаних інформаційних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу: zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14. – Назва з екрана.
2. Маценко Л. Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками» / Л. Ф. Масенко // Економіка і суспільство. – 2017. – № 12. – С. 701–705.
3. IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>. – Назва з екрана.

Darboe Jerreh, *First year student;*
Viktoriya Kulyk, *Doctor of Economic Sciences, Associate Professor,*
Associate Professor Department of Accounting and Auditing
Scientific adviser
Higher Educational Establishment of Ukoopspilka «Poltava
University of Economics and Trade»

INTRODACTION TO LIMITED COMPANY

A limited company is a type of business structure where the company has a legal identity of its own, separate from its owners (shareholders) and its managers (directors). Even if a company has only one individual involved with it and that person is the only shareholder and the only director, the company is still a separate legal entity.

The purpose of financial statement is to provide information about an organisation's:

- 1) financial position (asset and liabilities);
- 2) financial performance (profit or loss);
- 3) changes in financial position (cash flows).

Users need this information:

a) to make economic decision (to assist in deciding whether to invest in the company);

b) to assess the stewardship of the organisation's management (how well the directors have used the company's resources to generate profit).

There are several types of organisation:

Sole traders: a business owned and managed by one person.

Partnerships: a business owned and managed by two or more people.

Company: a business that is a separate legal entity from its owners.

For preparing financial statement, a business is always treated as being separate from its owners.

Unincorporated businesses: Sole traders and partnerships are unincorporated businesses. This means that there is no legal distinction between the business and their owners.

Incorporated entities: A company is a separate legal entity. It can enter contacts, acquire assets and incur liabilities in its own right.

There are two types of limited company.

1. Public limited companies: may raise capital from the public on the stock exchange, although they do not have to.

2. Private limited companies: cannot invite the general public to invest in their shares through a stock exchange.

The financial statement of limited companies includes:

- intangible assets;
- share capital;
- share premium;
- retained earnings;
- revaluation reserve;
- tax.

The presentation of ownership interest in a limited company is normally referred to as equity (share capital; share premium; retained earnings; revaluation reserve).

International Accounting Standard 1: Presentation of Financial Statements or IAS 1 is an international financial reporting standard adopted by the International Accounting Standards Board (IASB). It lays out the guidelines for the presentation of financial statements] and sets out minimum requirements of their content; it is applicable to all general purpose financial statements that are based on International Financial Reporting Standards (IFRS) complete set of financial statements IAS 1 states that a complete set of financial statements comprises:

- statement of financial position;
- statement of profit or loss and other comprehensive income;
- statement of changes in equity;
- statement of cash flows;
- accounting policies and explanatory notes;
- comparative information for the preceding period.

Note that IAS 1 states that:

- all the financial statements are to be given equal prominence
- the statement of profit or loss and other comprehensive income can be presented (1) either as a single statement; 2) or as a profit or loss section, immediately followed by a separate statement of comprehensive income.

In conclusion, all limited companies have shareholders. Each shareholder owns a part of the company and, although they do not

take part in the day-to-day running of the company (unless they are also directors), they are entitled to know the financial results of the company. Every limited company, whether public or private, is required by law to produce financial statements, which are also available for anyone to inspect if they so wish.

**Л. І. Жидєєва, к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку;
А. В. Замогильна, магістрант
Університет ДФС України**

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ОСНОВА ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ГРОШОВИМИ ПОТОКАМИ ПІДПРИЄМСТВА

Підвищення ефективності діяльності підприємства в значній мірі залежить від інформаційної забезпеченості, що надає система бухгалтерського обліку, яка призначена не тільки для накопичення інформації за окремими об'єктами обліку для складання звітності, але в більшій мірі для забезпечення самого управлінського персоналу поточною, оперативною інформацією з управління підприємством. Одним із об'єктів такого управління виступають грошові кошти, які необхідні підприємству для проведення щоденних розрахунків, одночасно, при правильному управлінні грошовими потоками, вони можуть також стати додатковим джерелом доходів підприємства. Разом з тим, відсутність грошових коштів на рахунках підприємства, на момент виникнення потреби в проведенні податкових платежів, розрахунків з банками за кредитними угодами чи іншими контрагентами, призводить до додаткових витрат (штрафних санкцій, збільшення відсотків по кредиту тощо) та ускладнює проведення запланованої діяльності, або до неможливості її продовження.

Економічна суть грошових потоків підприємства визначається тим, що в процесі господарювання на підприємстві відбувається певний рух коштів, що виражається у вигляді надходжень та витрат. Цей рух коштів якраз і формує фінансово-господарську діяльність підприємства і визначає суть грошових потоків [1].

Відповідно до М(С)БО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [2] грошові потоки визначаються як «надходження та вибуття

грошових коштів та їх еквівалентів», як зазначено, що «грошові кошти складаються із готівки в касі та депозитів до запитання», а «еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні інвестиції, що вільно конвертуються в відомі суми грошових коштів і яким властивий незначний ризик зміни вартості». Враховуючи вище зазначене, можна стверджувати, що грошові потоки – це рух коштів, пов'язаних з надходженням та вибуттям (проведенням безготівкових платежів і рухом готівки), що відбувається на підприємстві внаслідок його фінансово-господарської діяльності.

У економічній літературі немає однозначного трактування терміну «грошові потоки». Економісти (І. Єпіфанова [3], О. Мартякова [4]) визначають грошовий потік як різницю між отриманими й виплаченими підприємством грошовими коштами за певний період часу. Подібне трактування висуває О. Терещенко, характеризує «грошовий потік як результат руху грошових коштів підприємства за той чи інший період часу, тобто в загальному вигляді це різниця між надходженнями грошових коштів та їх виплатами за період» [5]. Але це не грошовий потік, а чисте надходження грошових коштів, у результаті якого така різниця позитивна (надходження переважає видачу, виплату). Багато авторів літератури для бізнесу та довідкової літератури під поняттям «грошовий потік» (cash flow) розуміє «чистий грошовий потік» (net cash flow), при цьому слово (cash flows) в множині в діловій літературі не використовується [1].

Основною метою процесу управління грошовими активами є забезпечення постійної платоспроможності підприємства (оперативний постійний контроль за проведенням безготівкових і готівкових розрахунків), а також забезпечення ефективності використання тимчасово вільних грошових (спрямування їх на депозитні рахунки для отримання фінансових доходів) і формування оптимального їх залишку.

Для оперативного управління грошовими потоками необхідно будувати форми внутрішньої управлінської звітності зі щоденним заповненням показників. При цьому для найкращого сприйняття інформації та її аналізу таблиці повинні містити тільки 2 чи 3 основних показники, які чітко читаються, інші по-

дати як додаток до інформації, наприклад окремо за джерелами надходження (у роздрібній торговельній мережі – у розрізі торговельних підприємств, підприємств ресторанного господарства – за кожним підприємством (матеріально-відповідальною особою тощо), виробничих підприємств – основні покупці, інші тощо чи за видами продукції). Аналогічно і проведенням платежів. Крім того, проводити аналіз грошових потоків доцільно за кожен день, місяць, рік. Це дасть можливість відстежити існуючі тенденції та розробити плани і прогнози на майбутнє щодо грошових потоків. Значна кількість показників, більше 3, не дає можливості чіткого сприйняття інформації. А тому виникає необхідність розробки форм певної кількості (3–5) управлінської звітності щодо руху грошових коштів окремо за надходженням за видами діяльності, проведенням обов'язкових платежів (податків, зборів, сплати кредитів тощо) і видачі заробітної плати та визначення черговості розрахунків з постачальниками та іншими контрагентами.

Отже, у процесі управління грошовими потоками значну увагу необхідно приділити системі бухгалтерського обліку. Від своєчасного та оперативного надання інформації щодо руху грошових коштів і її сприйняття управлінським персоналом у значній мірі залежить своєчасність розрахунків, зменшення додаткових витрат та можливість додаткових фінансових доходів на підприємстві. Особливу увагу у подальшому проведенні аналізу грошових коштів варто приділяти методам оцінки та питанням удосконалення системи управління грошовими потоками.

Список використаних інформаційних джерел

1. Cash Flow: Грошові потоки: аналіз, моніторинг та контроль [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://cash-flow.com.ua>. – Назва з екрана.
2. МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_010. – Назва з екрана.
3. Єпіфанова І. Ю. Вхідні та вихідні грошові потоки підприємства як економічна категорія / І. Ю. Єпіфанова // Сучасні тенденції розвитку фінансових та інноваційно-інвестиційних процесів в Україні : матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. – Вінниця, 2013. – С. 247–249.

4. Мартякова О. В. Грошові потоки в системі управління фінансово-господарською діяльністю підприємства / О. В. Мартякова // Наукові праці. – Донецьк, 2007. – Вип. 32 (126): Сер.: Економічна. – С. 158–162.
5. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч. посіб. / О. О. Терещенко. – Київ : КНЕУ, 2003. – 554 с.

М. М. Зюкова, к. е. н., доцент, доцент кафедри
фінансів та банківської справи;

І. О. Сироштан, студентка

Полтавський національний технічний університет
імені Юрія Кондратюка

ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Власний капітал має ключову роль у створенні підприємства виступаючи джерелом формування його ресурсів та основою його діяльності. Проблемні питання обліку власного капіталу постійно знаходяться в полі зору економістів. Так, дослідженнями обліково-інформаційного забезпечення управлінських рішень щодо власного капіталу присвячено праці таких вчених, як В. В. Бланка, Р. В. Варічевої, С. Ф. Голова, О. О. Канцурова, Г. Г. Кірейцева, В. Г. Лінника, І. Б. Садовської, В. Я. Соколова, В. В. Сопко та інших.

Відповідно до НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань [1].

Елементами власного капіталу підприємства є: зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал.

Розмір власного капіталу не є сталою величиною, а змінюється в процесі діяльності під впливом різних операцій: нарахування доходів та витрат, розподіл та використання прибутку, додаткові внески засновників, переоцінка основних засобів, нематеріальних активів та їх безоплатне одержання, тощо.

Організація обліку формування власного капіталу підприємства залежить від його організаційно-правової форми.

Як зазначає С. Ф. Легенчук, документи – це початок всіх записів в обліку, його база і основа. У зв'язку з цим якість системи бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від якості первинних документів та їх правильної організації [1, с. 8].

Більшість операцій з обліку власного капіталу не мають розроблених та затверджених форм первинних документів.

Документальне оформлення формування зареєстрованого капіталу супроводжується складанням засновницького опису майна (договір, акти приймання-передачі, накладні, виписки банку, прибуткові касові ордери, тощо).

Відображення в бухгалтерському обліку неоплаченого капіталу відбувається на підставі Статуту підприємства, установчих договорів, довідок (розрахунків) бухгалтерії, прибуткових касових ордерів, видаткових касових ордерів, накладних тощо.

В додатковому капіталі підприємства формування та внесення змін здійснюється на підставі актів приймання-передачі основних засобів, довідок (розрахунків) бухгалтерії, накладних, виписок банку, установчого договору, рішень зборів учасників тощо.

Первинними документами з обліку вилученого капіталу є платіжні доручення, прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер, виписки банку, довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо.

Організація обліку резервного капіталу здійснюється на підставі довідок (розрахунків) бухгалтерів, виписки банку, наказів, рішень зборів учасників.

Операції зі створення резервів оформляються у вигляді довідки (розрахунку) бухгалтерії. Формування окремих видів резервів пов'язано із проведенням інвентаризації об'єктів, які резервуються, в даному випадку необхідним є документально оформлені відомості результатів інвентаризації.

Для обліку та узагальнення інформації про стан і рух елементів власного капіталу передбачено рахунки 4 класу організації «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [3].

Розвиток ринкових відносин зумовлює необхідність постійного удосконалення системи інформаційного та організаційного

забезпечення управління власним капіталом підприємства. Тому узагальнення документального забезпечення системи обліку є першочерговим у контексті ефективного управління власним капіталом.

Список використаних інформаційних джерел

1. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід : монографія / С. Ф. Легенчук, К. О. Вольська, О. В. Вакун. – Івано-Франківськ : Видавець Кушнір Г. М., 2016. – 228 с.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства і організацій [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.
4. Про господарські товариства [Електронний ресурс] : Закон України від 19.09.1991 р. № 1576-XII. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.
5. Про акціонерні товариства [Електронний ресурс] : Закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.
6. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. – Назва з екрана.

Є. А. Карпенко, к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

АТЕСТАЦІЯ АУДИТОРІВ В УКРАЇНІ ТА ЗА КОРДОНОМ ЯК ЗАПОРУКА ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Сьогодні Україна намагається інтегруватися у світовий економічний простір, прагне до залучення у країну іноземного капіталу. Однією з проблем на цьому шляху є низька якість та

достовірність інформації про фінансово-господарський стан підприємств.

Аудиторська діяльність має забезпечувати гарантії надійності, прозорості та достовірності фінансової інформації, що надається суб'єктами господарювання. Проте, на думку Н. Южаніної «нині спостерігається вкрай негативне ставлення до Аудиторської палати України загалом і до аудиторської професії зокрема, тому аудиторам варто задуматися над цим і почати змінювати ситуацію» [1]. Система атестації аудиторів може стати запорукою довіри до якості аудиторських послуг. За таких умов важливим є удосконалення порядку атестації аудиторів та організації контролю якості аудиторських послуг. Деякі позитивні зміни в цьому напрямку в Україні були здійснені у 2018 році з прийняттям Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який в цілому відповідає практикам країн, котрі здійснили імплементацію Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, і вимогам, які склалися в нашій країні.

На основі вивчення законодавства України та інших країн в табл. 1 нами було узагальнено підходи до атестації (сертифікації) аудиторів в різних країнах світу.

Таблиця 1 – Вимоги до атестації (сертифікації) аудиторів в Україні та інших країнах світу

Країна	Вимоги до вищої освіти	Іспити	Вимоги до стажу (мінімум)	Інші вимоги
Україна (із жовтня 2018 р.) [2]	Вища	Із теоретичних знань Кваліфікаційний іспит (термін дії сертифіката 5 років)	3 роки працевлаштування (стажування) у суб'єкта аудиторської діяльності	
Україна (до жовтня 2018 р.) [3]	Вища економічна або юридична	Письмовий кваліфікаційний іспит в два етапи (теоретична і практична частина)	3 роки на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента аудитора	

Країна	Вимоги до вищої освіти	Іспити	Вимоги до стажу (мінімум)	Інші вимоги
Біло- русь [4]	Вища економічна або юридична	Кваліфікаційний іспит	3 роки за економічним або юридичним напрямом	Відсутність судимості, не перебування на обліку у психіатра
Болгарія [5]	Обліково-економічна а) магістр б) бакалавр Інша вища економічна	Іспити у ВУЗі (із 15 напрямів) Письмові іспити: а) облік, включаючи МСБО; б) комерційне право; в) податковий та соціальний захист; г) незалежний аудит, включаючи МСА	Професійний досвід в галузі бухгалтерського обліку, внутрішнього або зовнішнього аудиту і фінансової інспекції, викладач бухгалтерського обліку, контролю і фінансів ВУЗу: 4 роки	Гарна репутація Рік практичного навчання в галузі аудиту із сертифікованим аудитором
			5 років	
			7 років	
Литва [6]	Вища	Теоретичний іспит (термін дії – 7 років) Кваліфікаційний іспит	3 роки в аудиторській фірмі (термін чинності стажу – 5 років)	Бездоганна репутація
Польща [7]	Вища	Із теоретичних знань Кваліфікаційний іспит	Рік професійного досвіду в галузі бухгалтерського обліку і 2 роки в аудиторській фірмі або 3 роки в аудиторській фірмі (в державах Європейського Союзу)	Польське громадянство. Повна правоздатність. Бездоганна репутація. Відсутність судимості. Присяга аудитора
Словаччина	Вища	Із теоретичних знань Кваліфікаційний іспит	3 роки професійного досвіду в галузях бухгалтерського обліку, аудиту і фінансової інспекції або викладання бухгалтерського обліку, контролю і фінансів у ВУЗі	Гарна репутація Присяга аудитора

Як видно з табл. 1 у всіх країнах висунуті доволі високі вимоги до атестації аудиторів, що сприяє підвищення якості надання аудиторських послуг. Спільним є те, що у всіх країн при атестації аудиторів наявні вимоги до освіти, іспитів та практичної підготовки. В окремих країнах вимагається не лише наявність практичного досвіду в галузі обліку, але й стажування в аудиторських фірмах, гарна репутація та відсутність судимості. Тому, на нашу думку, доволі жорсткі умови атестації аудиторів будуть сприяють підвищенню якості аудиторських послуг.

Список використаних інформаційних джерел

1. Марчук О. Аудитори обговорюють шляхи удосконалення професії [Економічний огляд] / О. Марчук // Незалежний аудитор. – 2017. – № 7–8 (66–67) 2017. – Режим доступу. – С. 54–56.
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2258-19/page4>. – Назва з екрана.
3. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 22.03.1993 р. № 3125-XII. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>. – Назва з екрана.
4. Об аудиторской деятельности [Електронний ресурс] : Закон Республики Беларусь від 12.07.2013 р. № 56-3. – Режим доступу: <http://pravo.by/document/?guid=3871&p0=H11300056>. – Назва з екрана.
5. За независимия финансов одит [Електронний ресурс] : Закон на 15.11.2016 р. № XLIII. – Режим доступу: <http://ides.bg>. – Назва з екрана.
6. Audito įstatymo: Įstatymo 15.12.2016 р. № VIII-1227 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/7f19f000c8de11e69dec860c1f4a5372>. – Назва з екрана.
7. O biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym [Електронний ресурс] : Ustawa 11.05.2017 р. – Режим доступу: http://orka.sejm.gov.pl/proc8.nsf/ustawy/1092_u.htm. – Назва з екрана.
8. O auditorech [Електронний ресурс] : Zákon 26.03.2009 р. № 93/2009. – Режим доступу: <https://www.podnikatel.cz/zakony/zakon-c-93-2009-sb-o-auditorech-a-o-zmene-nekterych-zakonu-zakon-o-auditorech/uplne/#cast1> Znění od 1.7.2017. – Назва з екрана.

О. В. Карпенко, к. е. н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

ПІДХОДИ ДО ВИМІРЮВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ НАВЧАННЯ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ КОМПЕТЕНТІСНОГО ПІДХОДУ

Університет, враховуючи автономію закладів вищої освіти, має гарантувати наявність у володаря диплома державного зразка відповідний рівень компетенцій. Характерними рисами сучасного керівника повинні бути творча ініціатива, лідерська позиція, вміння шукати нетрадиційні рішення, масштабність і системність мислення та вміння передбачати й оцінювати ризики. Формування таких рис актуалізується у зв'язку з тим, що спеціальність «Облік і оподаткування» належить нині до галузі знань 07 «Управління та адміністрування». Дискусії щодо ролі бухгалтера та його сучасного статусу піднято у працях С. Ф. Голова, С. Я. Зубілевич, Л. В. Чижевської, Д. В. Карпенко, Л. В. Нападівської, Ю. О. Ночовної, О. В. Фоміної, М. С. Пушкаря та інших [1–4]. Автори і раніше зосереджували увагу на управлінській функції обліку та безпосередній причетності головного бухгалтера до процесу прийняття рішень. Автори підручників і посібників зазначали, що студенти повинні «знати» та «вміти» після вивчення кожної теми.

Міжнародна рада сертифікованих бухгалтерів і аудиторів сформулювала перелік когнітивних навичок претендентів, які проходять післядипломне навчання з обліку та аудиту. Між тим, сучасне позиціонування спеціальності серед інших потребує від викладачів закладів освіти посиленої уваги до забезпечення можливості студентам демонструвати сформовані результати навчання після опанування змісту навчальних дисциплін, які формують відповідні компетенції. Нині фундаментальні цінності, якості, норми і характеристики управлінського обліку сублімовано у таких глобальних принципах управлінського обліку як «Комунікація породжує інформацію, що має вплив», «Інформація є релевантною», «Аналізується вплив на вартість», «Розумне керування вибудовує довіру», а власне поняття системи

управлінського обліку тлумачиться вже по-іншому, а саме як пошук, аналіз, передача та використання фінансової і нефінансової інформації, що пов'язана з прийняттям рішень, з метою створення і збереження вартості для організації [1]. Тому вважаємо, що для свідомого навчання, націленого на результат, до його початку студент повинен бути ознайомлений зі змістом таких когнітивних навичок як знання, розуміння, застосування, аналіз, синтез та оцінка. На нашу думку, зміст їх розкривається у наступному.

Знання – здібність запам'ятовувати раніше вивчений матеріал. Наприклад, знання мети, функцій і завдань, етичних норм управлінських бухгалтерів, принципів управлінського обліку, сутності та місця обліково-аналітичної інформації в інформаційному забезпеченні процесу управління підприємством на різних його рівнях, підходів до організації управлінського обліку та, найголовніше, – його прийомів і методів тощо.

Розуміння – здібність сприймати та інтерпретувати сутність матеріалу. Наприклад, розуміння управлінського обліку як системи, що розвивається (має нові вектори розвитку, досліджує усі об'єкти обліку через призму витрат і вигід); ролі бухгалтера-аналітика змінилася; взаємозв'язку між цілями компанії та методами управлінського обліку в умовах поступового підвищення рівня соціалізації та інтелектуалізації суспільства, виконання довгострокових економічних показників при мінімальному впливі на довкілля, а також створення позитивної цінності для суспільства; між операційною діяльністю, формуванням і витратою фінансових ресурсів, створенням і збереженням вартості, процесу створення корисної інформації для прийняття управлінських рішень з урахуванням запитів внутрішніх користувачів облікової інформації; витрати та доходи за цільовим призначенням, здійснювати постановку завдань для бухгалтерів-аналітиків створення інформації, необхідності здійснення ефективних комунікацій для вирішення завдань на основі зібраної інформації тощо.

Застосування – здібність використовувати вивчений матеріал у нових конкретних ситуаціях. Тобто вміння демонструвати створення повної, правдивої, своєчасної, об'єктивної, лаконічної, адресної інформації як основи конкурентоспроможності підприємства та проявів впливу інституційного середовища

(його геополітичної, політико-правової, культурної, науково-технічної, соціо-економічної складових), підвищення якості та ефективності управління його фінансово-господарською діяльністю, потенціалом, ресурсами; розробляти форми управлінської звітності; формувати управлінську звітність для управління витратами, доходами та фінансовим результатом, створювати обліково-аналітичне забезпечення для управління запасами, персоналом вартістю та ризиками підприємства і прийняття екологічних, соціальних та інших рішень; прогнозувати витрати; використовувати релевантну інформацію для реалізації стратегічних цілей підприємства, видозмінювати номенклатуру статей витрат для цілей управління; виявляти взаємозв'язки між чинниками, що генерують вартість підприємства, застосовувати сучасні техніки та методики створення облікової інформації для актуальних та потенційних потреб управління підприємством, дотримуватися міжнародних принципів управлінського обліку – комунікація, використання релевантної інформації, аналіз впливу різних чинників на цінність компанії, управління, засноване на довірі.

Аналіз – здібність упорядковувати розпорошені дані, створюючи релевантну інформацію для відповідних цілей управління, в тому числі й у перспективних цілях; застосовувати, аналізувати та оцінювати результати, представлені в управлінській звітності; робити висновки, зрозумілі користувачам інформації; розбивати матеріал на складові частини так, щоб розуміти його структуру (наприклад, вивчаючи структуру витрат, зумовлених підприємницькими ризиками чи для обґрунтування рішення щодо ціни); здібність розпізнавати причинні зв'язки (наприклад, між витратами, обсягом діяльності та прибутком; побудовою системи обліку підприємства та концепціями управління, які застосовують його менеджери; розподіленими загальновиробничими витратами та базою їх розподілу); виявляти вміння упорядковувати (витрати за принципом «різна собівартість для різних цілей»), порівнювати (фактичні показники з бюджетними), досліджувати (відхилення від статичного чи гнучкого бюджету), дискутувати (щодо вибору кращої альтернативи, вибору моделі обліку, реалізації стратегії лідерства та етики, управління витратами, ефективністю бізнесу тощо) здібність формування аналітичної ін-

формації з огляду на різні моделі з метою розуміння впливу певних можливостей на вартість та пов'язаних з цим ризиків.

Синтез – здібність об'єднувати окремі частини, щоб одержати ціле, або запропонований набір операцій, здібність встановлювати зв'язки між ідеями і формулювати гіпотезу (тобто вміння об'єднувати, зокрема на основі принципу синергії, реалізація якого забезпечує виникнення нової системної властивості, що не дорівнює сумі властивостей окремих елементів системи – зокрема, при вивченні факторів, що зумовлюють відхилення від норм чи бюджетів); формулювати (власні судження при розробці прикладних рекомендацій, щодо вибору альтернативного варіанту при обмеженнях та можливостях застосування); переглядати (положення про функціональні аспекти обліку – напрями, етапи, прийоми); організовувати формування облікової інформації відповідно до рівнів управління, аргументувати переваги обраного методу калькулювання, робити пояснення щодо змісту управлінської звітності, виявляти помилки, пов'язані з діяльністю для досягнення її стратегічних цілей.

Оцінка – здібність робити судження про цінність інформації для конкретних цілей управління, виходячи з етапів прийняття рішень, послідовності та логічності планування та процедур контролю, потреби в оптимізації планів і стратегій, забезпечення співвідношення прийнятного прибутку і неприйнятних ризиків, збереження репутації та зростання вартості, результатів порівняння з існуючими стандартами, на основі застосування маржинального та релевантного підходу, вартісно-орієнтованого управління; здібність оцінювати діяльність керівників центрів відповідальності, результати контролю зі зворотнім зв'язком, отримані ефекти на відповідних стадіях життєвого циклу, розмір втраченої вигоди при відповідному управлінні відносинами й ресурсами тощо. Тобто вміння критично висловлюватися, обґрунтовувати, робити висновки, наприклад, щодо застосування фінансових інструментів, видів обладнання, матеріалів, персоналу, витрат, клієнтів, норм, стандартів, доцільності інвестування в конкретний проект з урахуванням стратегії компанії, пріоритетних варіантів, економічності, а також ефектів обраної системи оподаткування тощо на основі аналізу минулих і прогнозованих результатів, складеної звітності.

Орієнтація на ці критерії підсумкового контролю результатів навчання дозволить студенту сформувати певний набір навичок, необхідних для професійного розвитку у сфері управлінського обліку та забезпечить можливість стати важливим в системі корпоративного управління, бути об'єктивним, діяти етично і враховувати у своїй діяльності інтереси суспільства.

Список використаних інформаційних джерел

1. Глобальні принципи управлінського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/ukranian-full-gmaps-document.pdf>. – Назва з екрана.
2. Зубілевич С. Я. Роль професійних організацій у підготовці бухгалтерів в Україні / С. Я. Зубілевич // Нова педагогічна думка. – 2013. – № 2. – С. 177–179.
3. Карпенко О. В. Формирование навыков создания информационных ресурсов / О. В. Карпенко // Проблемы и перспективы развития потребительской кооперации в условиях глобализации : Материалы научно-практ конф. (г. Душанбе, 23–24 мая 2012 г.). – Душанбе : ТГУК, 2012 г. – 418 с.
4. Карпенко О. В. Сучасні вимоги до бухгалтера-аналітика / О. В. Карпенко // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. праць КНЕУ. Спец. випуск. – Київ : КНЕУ, 2006. – С. 184–190.

О. В. Карпенко, к. е. н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту;

П. Г. Андрущенко, магістрант

Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

ВИКОРИСТАННЯ ДАНИХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ ЕКОЛОГІЧНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

Кожне підприємство самостійно приймає рішення щодо забезпечення соціально-економічного внеску у реалізацію концепції сталого розвитку. Зростаюча стурбованість світового суспільства щодо якості навколишнього середовища підвищує увагу керівників підприємств щодо можливих екологічних наслідків їх діяльності. Беззаперечно, сучасне підприємство повинно не тільки забезпечувати запобіжні заходи щодо прояву

негативних наслідків діяльності на навколишнє середовище й стратегічні цілі його розвитку мають включати масштабні програми забезпечення екологічної безпеки.

Основою інформаційного забезпечення екологічних заходів на рівні підприємства є система бухгалтерського обліку. Усвідомлення значимості екологічної діяльності провідними підприємствами призвело до збільшення їх витрат на охорону і відновлення природного середовища. Зауважимо, в системі обліку існує можливість виокремлення витрат, призначених на екологічні заходи, вона дозволяє розрахувати очікувані доходи в довгостроковій перспективі. Вважаємо, що фінансова та нефінансова звітність підприємства повинна показувати внесок підприємства у розвиток екологічної діяльності регіону, а отже і країни.

У сучасній економічній літературі все більшої актуальності набувають теоретико-практичні питання використання даних бухгалтерського обліку в управлінні екологічною діяльністю підприємства. Дослідженням різних аспектів побудови системи бухгалтерського обліку екологічної діяльності займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені: Є. М. Бабін, І. А. Бородин, В. М. Жук, І. В. Замула, О. В. Карпенко, В. Н. Кислий, В. А. Лукьяніхін, В. Ф. Мервенецька та інші. Однак, питання використання бухгалтерського обліку в управлінні екологічною діяльністю підприємства і досі залишається актуальним. Це пов'язане з тим, що особливості обліку екологічної діяльності необхідно розглядати тільки відносно конкретної галузі діяльності, яка, у свою чергу, є взаємозалежною від екологічного середовища та здійснюваних екопроектів в регіоні функціонування.

Прийняття відповідної програми розвитку [4] не можна розглядати як суто процедурний аспект управління. Для розрахунку конкретних показників та аналітичного обґрунтування економічного ефекту від екодіяльності потрібна аналітична інформація, що повинна генерувати система бухгалтерського обліку. Цього вимагає, зокрема деградація вітчизняних сільськогосподарських земель [5] тощо.

Вирішення проблеми поетапного виведення з інтенсивного обробітку малопродуктивних та деградованих земель із наступною їх консервацією або рекультивацією, передбачає значну

аналітичну роботу: розрахунок показників у динаміці за кілька років (рівня врожайності на 1 га, співвідношення витрат та врожайності на 1 га, розрахунок точки беззбитковості сільськогосподарського виробництва, альтернативні варіанти поетапного виведення із обробітку різних земельних ділянок.

Починаючи з 2019 р. середні та великі за розміром суб'єкти господарювання разом із фінансовою звітністю подаватимуть Звіт про управління, який включатиме нефінансову інформацію про екологічну та соціальну діяльність. Дослідженням встановлено, що наразі у бухгалтерії ПАТ «Хорольський молококонсервний комбінат дитячих продуктів», як і у більшості підприємств, витрати на екологічну діяльність не виокремлюються. Ми пропонуємо для підвищення дієвості обліку в управлінні передбачити для цих цілей додаткові рахунки та субрахунки. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати на охорону навколишнього природного середовища передбачено включати до загальновиробничих витрат. Залежно від виду екологічних витрат їх необхідно обліковувати на рахунках: 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 94 «Інші витрати операційної діяльності». У бухгалтерському обліку витрати доцільно відображати за такими статтями: презентаційні витрати (рахунок 92 «Адміністративні витрати»), витрати на рекламу (рахунок 93 «Витрати на збут»), витрати майбутніх періодів (рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів»). Реалізація принципу відповідності у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності забезпечуватиме відображення додатково одержаних доходів від реалізації екопродукції (товарів, робіт, послуг).

Оскільки на досліджуваному нами підприємстві використовується дерев'яна тара вважаємо за доцільне змінити форму співпраці з її виробниками. Проілюструємо це на прикладі: природне поновлення лісових насаджень на території Полтавської області у 2016 р. відбулося на 191 га (у 2015 р. – 193 га; у 2014 р. 375 га, у 2013 р. 212,0 га, у 2012 р. 205 га, у 2011 р. 245 га). Загальна динаміка природного поновлення за останні роки є позитивною, але через пожежі у літній період зазначений показник завжди є меншим. Для збереження лісового господарства

актуальною є переробка деревини, використання лісосічних відходів та відходів деревообробки. Тому ПАТ «Хорольський мо- лококонсервний комбінат дитячих продуктів», необхідно укла- дати прямі договори із деревообробними заводами щодо при- дбання у них тари, виготовленої із відходів виробництва.

Таким чином, очевидною є роль діяльності окремого підпри- ємства у виконанні завдань щодо збереження природного навко- лишнього середовища Полтавської області. Бухгалтерський об- лік виступає інструментом стратегічного й оперативного плану- вання у сфері екологічної діяльності, забезпечення основи для прийняття рішень, є засобом досягнення бажаних цілей або за- вдань управління.

Окремим напрямом використання облікової інформації в уп- равлінні є прийняття відповідних управлінських рішень за ре- зультатами вивчення статистичної екозвітності на регіонально- му рівні.

Список використаних інформаційних джерел

1. Вигівська І. М. Економічний ефект природоохоронної діяльності підприємств АПК: облікове забезпечення розрахунку / І. М. Ви- гівська, О. О. Зеленіна, Ю. В. Кулій-Дем'янюк // Науковий вісник Ужгородського університету / Сер: «Економічні науки». – 2015. – № 45 (Т. 2). – С. 77–79.
2. Жук В. М. Концепція розвитку обліку в аграрному секторі еконо- міки : монографія / В. М. Жук. – Київ : НПП «ІАЕ», 2009. – 648 с.
3. Карпенко О. В. Управление эффективностью экологических проек- тов на основе информации бухгалтерского учета / О. В. Карпенко, А. О. Соболев // Икономиката на България и Европейския Съюз: наука и бизнес : Дванадесета международна научна конференция на младите учени : сборник с доклади, 11 ноември 2016 г., г. София. – София : Издателство на ВУЗФ «Св. Григория Богослов», 2016. – 837 с. – С. 243–252.
4. Регіональна програма охорони довкілля, раціонального викори- стання природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки з урахуванням регіональних пріоритетів Полтавської області на 2017–2021 роки («Довкілля-2021»). – Полтава, 2017. – 131 с.
5. Сайт Державної екологічної інспекції у Полтавській області [Елек- тронний ресурс]. – Режим доступу: <http://deipl.gov.ua>. – Назва з екрана.

В. В. Карцева, д. е. н., доцент, завідувач кафедри
фінансів та банківської справи;

А. В. Дика, магістрант; **Т. І. Лимар**, магістрант
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»

ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛІНГ ЯК НЕОБХІДНА СКЛАДОВА СУЧАСНОГО МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

Найбільш актуальним завданням у сучасних умовах господарювання є створення теоретичної бази та відповідного інструментарію менеджменту, яка б надала можливість модернізувати діючу систему управління підприємством та забезпечити стабільність не тільки на коротко-, але й довгострокову перспективу.

На нашу думку, однією з таких складових системи менеджменту є фінансовий контролінг. Важливим завданням для підприємства в такому контексті є удосконалення системи менеджменту на основі впровадження фінансового контролінгу з метою реалізації оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Враховуючи результати сучасних наукових досліджень можна відмітити, що на сьогоднішній момент ще не сформована єдина концепція фінансового контролінгу та, навіть, і його визначення. Така ситуація, на нашу думку, пов'язана з економічною нестабільністю, невизначеністю чіткого напрямку розвитку економіки, що у свою чергу не дає можливості практичного опробування теоретичних аспектів і тим самим немає можливості визначення пріоритетів тієї чи іншої думки [1, 2, 3, 6].

На думку П. Хорвата цілі контролінгу, як напряму діяльності організації, безпосередньо впливають з цілей організації і можуть виражатись в економічних термінах, наприклад, у досягненні відповідного рівня прибутку, рентабельності або продуктивності організації при визначеному рівні ліквідності [5].

Разом з тим, фінансовий контролінг за період свого існування значно розширив коло проблем, які складають його основу. Якщо на початку використання фінансового контролінгу основні питання знаходились в площині бухгалтерського обліку з по-

дальшим трансформуванням в управлінський облік [2], то на сучасному етапі фінансовий контролінг вивчає досить багато аспектів серед яких основними є: облік (бухгалтерський та управлінський), аналіз, планування та прогнозування, контроль.

Практика доводить, що спостерігається поєднання функцій планування, контролю та якісного інформаційного забезпечення. Основним завданням фінансового контролінгу є встановлення відхилень фактичних значень від планових на різних рівнях управління. Дані аналізу фінансовий контролер використовує з метою оптимізації джерел фінансування діяльності та своєчасністю реагування на негативні моменти в діяльності підприємства. Контроль є важливим з точки зору забезпечення виконання поставлених завдань та виявлення можливостей коригування [1].

Таким чином, коло питань фінансового контролінгу поширюється і він починає виконувати функції координатора щодо вибору правильного управлінського рішення, інформаційної підтримки та фінансового забезпечення діяльності підприємства.

Рішення про введення системи фінансового контролінгу на підприємстві має бути виваженим і не протирічити основним пріоритетним напрямом розвитку підприємства. При прийнятті рішень щодо використання фінансового контролінгу в системі менеджменту підприємства керівництво має визначитися:

По-перше в необхідності цього процесу шляхом оцінки існуючої системи управління і визначення проблем, які є на підприємстві.

По-друге підтвердити необхідність та своєчасність впровадження фінансового контролінгу, враховуючи поточну ситуацію на підприємстві і перспективи розвитку.

По-третє довести факт підвищення ефективності функціонування системи управління на основі фінансового контролінгу.

На нашу думку, формування системи фінансового контролінгу має здійснюватися послідовно і поетапно, враховуючи реальні можливості підприємства. Фінансовий контролінг об'єднує усі напрями менеджменту з метою підвищення вартості підприємства та створення умов для такого підвищення. Фінан-

совий контролінгу, як складова загальної системи менеджменту підприємства, покликаний забезпечити підвищення рентабельності, платоспроможності та ліквідності, що в кінцевому результаті має вплинути на його вартість.

Фінансовий контролінг посідає центральне місце в міжфункціональній системі управління підприємством і має стійкі зв'язки з іншими видами управлінської діяльності підприємства. Ми вважаємо, що фінансовий контролінг має різноаспектний вплив на діяльність підприємства. Рівень цього впливу залежить від того, в якому напрямі управлінської діяльності бере участь фінансовий контролінг (облік, аналіз, моніторинг, регулювання, контроль, координація, планування, бюджетування, інформаційне забезпечення).

Список використаних інформаційних джерел

1. Карцева В. В. Фінансовий контролінг підприємств і організацій споживчої кооперації : монографія / В. В. Карцева. – Полтава : ПУЕТ, 2013. – 335 с.
2. Карпенко О. В. Управлінський облік як основа контролінгу / О. В. Карпенко // Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. – 2002. – № 1. – Вип. 3. – Сер.: Економічні науки. – С. 95–100.
3. Карпенко О. В. Учетная составляющая финансового менеджмента / О. В. Карпенко, И. И. Пликус // Дванадесета международна научна конференция на младите учени на тема «Икономиката на България и Европейския Съюз: наука и бизнес»: Сборник с доклади, 11 ноември 2016 г. – УНСС. – София : Издателство на ВУЗФ «Св. Григорий Богослов», 2016. – 837 с. – С. 233–242.
4. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др. ; под ред. Н. Г. Данилочкиной. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 2002. – 279 с.
5. Хорват П. Концепция контролинга: управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / П. Хорват. – Киев : Вища освіта, 2008. – 269 с.
6. Reichmann T. Grundlagen einer systemgestuetzten Controlling – Konzeption mir Kennzahlen // Zeitschrift fuer Betriebswirtschaft. – № 9. – 1985. – С. 887–898.

*Л. Є. Карчевна, магістрант; Г. О. Соболев, к. е. н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»*

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ УКРАЇНИ ТА БІЛОРУСІ

У кожній країні діють свої особливості відображення результатів діяльності у фінансовій звітності. В умовах посилення світових інтеграційних процесів в економіці, актуальним завданням сучасної науки постає оцінка унікальності кожного з підходів з метою вироблення єдиної методики, максимально наближеної до потреб управління.

Головна роль фінансового результату підприємства полягає у розвитку економіки країни та поповненні бюджету держави. Зростання прибутку є результатом ефективної діяльності суб'єктів господарювання, що сприяє створенню доданої вартості в економіці. Чим більший прибуток, тим більший розмір податку на прибуток, тому державі вигідно координувати прибуткове підприємство, спрямовуючи його розвиток на вірні фінансові рішення. Поглиблене дослідження особливостей відображення результатів діяльності у фінансовій звітності Республіки Білорусь та України дасть змогу оцінити доречність кожного з підходів.

Питанням відображення результатів діяльності у фінансовій звітності присвячено праці багатьох учених, таких як Ф. Ф. Бутинець, Ю. А. Верига, О. В. Карпенко, М. І. Ковальчук, П. П. Борщевський, Г. Г. Кірейцев, Л. А. Лахтіонова, В. М. Жук, О. М. Петрук, І. І. Сахарцев, В. К. Савчук, М. Г. Чумаченко, В. В. Сопко, М. О. Кізім, Е. М. Коротков, А. П. Градов, інші.

Основним джерелом інформації про фінансовий результат в Україні є Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), форма якого затверджена НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1]. У Республіці Білорусь аналогічну функцію виконує форма фінансової звітності Звіт про прибутки і збитки, затверджена НСБО «Індивідуальна бухгалтерська звітність» [2].

Фінансовий результат визначається як різниця між доходами отриманими підприємством за певний період та витратами понесеними за той же період. Шляхом поступового співставлення доходів і витрат одержують різні види фінансових результатів. Накопичений чистий фінансовий результат формує нерозподілений прибуток (непокритий збиток) суб'єкта господарювання як складову його власного капіталу.

Одержаний у результаті діяльності прибуток є джерелом подальшого розвитку підприємства, укріплення конкурентних позицій на ринку, вдосконалення системи управління. Збиток є негативним результатом діяльності, першопричиною підвищення ймовірності банкрутства підприємства.

При формуванні облікової інформації про доходи та витрати діяльності в Україні керуються П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати». Інструкцією з бухгалтерського обліку доходів та витрат Республіки Білорусь передбачено: визнання доходів та витрат згідно з принципом нарахування; поетапне визнання доходів та витрат по роботах (послугах) із довготривалим циклом виконання (надання); списання управлінських витрат безпосередньо на фінансові результати; необхідність формування резервів сумнівних боргів [3].

Порівнюючи Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) і Звіт про прибутки та збитки, очевидною є відмінність у структурі звітних форм (табл. 1).

Таблиця 1 – Відмінності відображення результатів діяльності у фінансовій звітності України та Республіки Білорусь

Критерії порівняння	Україна	Республіка Білорусь
	Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)	Звіт про прибутки і збитки
Кількість і назва розділів	I. Фінансові результати II. Сукупний дохід III. Елементи операційних витрат IV. Розрахунок показників прибутковості акцій	Немає поділу на розділи

Критерії порівняння	Україна	Республіка Білорусь
	Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)	Звіт про прибутки і збитки
Види фінансових результатів, що формуються	Валовий прибуток (збиток) Фінансовий результат від операційної діяльності Фінансовий результат до оподаткування Чистий фінансовий результат	Прибуток (збиток) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг Прибуток (збиток) від поточної діяльності Прибуток (збиток) від інвестиційної, фінансової діяльності Прибуток (збиток) до оподаткування Чистий прибуток (збиток)
Ступінь деталізації статей доходів і витрат	Розгорнуто окремими розділами представлено сукупний дохід, елементи операційних витрат, розрахунок показників прибутковості акцій	Деталізовано статті доходів і витрат інвестиційної діяльності, доходів та витрат фінансової діяльності

Певною мірою відрізняється термінологія у назвах окремих статей доходів і витрат. У Звіті про прибутки та збитки детальніше відображено види доходів і витрат. У Звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід) спостерігаємо змістовнішу інформацію розділу «Сукупний дохід».

На нашу думку, сучасна форма Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) України зберігає національні особливості відображення інформації про елементи операційних витрат і враховує вектор наближення до вимог МСФЗ, додаючи окремий розділ «Сукупний дохід». Водночас, у сучасних умовах стану економіки України, поширені випадки, коли суб'єкт господарювання досягає прибутковості не за основним напрямом діяльності, а за рахунок ефективної фінансової й інвестиційної політики. Отже, у вказаних випадках, доцільно перейняти досвід Республіки Білорусь і запропонувати розшифрування статей доходів і витрат від інвестиційної та фінансової діяльності шляхом запровадження відповідних вписуваних рядків Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід).

Список використаних інформаційних джерел

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу: zakon4.rada.gov.ua. – Назва з екрана.
2. Про затвердження Національного стандарту бухгалтерського обліку та звітності «Індивідуальна бухгалтерська звітність» [Електронний ресурс] : Постанова Міністерства фінансів Республіки Білорусь від 12.12.2016 р. № 104. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.by>. – Назва з екрана.
3. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку доходів та витрат [Електронний ресурс] : Постанова Міністерства фінансів Республіки Білорусь від 30.09.2011 р. № 102. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.by>. – Назва з екрана.

***Кета Жермана Гозефина да Роша, магістрант;
В. Л. Воронина, к. э. н., доцент кафедри бухгалтерського
учета и аудита, научный руководитель
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»***

МЕЖДУНАРОДНАЯ ПРАКТИКА УЧЕТА

В настоящее время система регулирования бухгалтерского учета переживает сложное время реформы. Создание объективных условий перехода Украины на рыночные «рельсы» явилось причиной повышенного внимания как теоретиков, так и практических учетных работников к вопросам изучения, осмысления, анализа, исследования международного опыта бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Овладение знаниями, накопленными мировым учетным сообществом, позволит в большей степени понять принципы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, улучшить профессиональные качества работников и более глубоко осознать необходимость развития системы бухгалтерского учета и отчетности с целью дальнейшего интенсивного развития Украины.

Теоретической и методологической основой исследования являются труды зарубежных ученых: М. Мэтьюса, Ж. Ришара, Э. Хендриксена, М. Ван Бреды и др.

Международная практика учета неоднородна. Различают международные, региональные и национальные учетные стандарты. Национальные стандарты разрабатываются каждой страной самостоятельно. На региональном уровне сопоставимость отчетности регулируют как профессиональные организации бухгалтеров, так и другие организации.

Различия в учетной практике обусловлены экономическими, политическими и географическими причинами. Можно выделить следующие основные группы причин:

1) экономические: развитие рынков капитала, количество инвесторов и кредиторов, инфляция, размеры и организационная структура компаний, использование международных рынков капитала, общий уровень образования, законодательные системы. Рынки капитала в различных странах развивались по-разному. В США и Великобритании основными поставщиками капитала традиционно выступали многочисленные мелкие инвесторы, отделенные от управления компаниями, которые выдвигали требования по отражению в финансовой отчетности объективной и полной информации о деятельности компаний. Германии и Японии потребности компаний в капитале удовлетворялись в основном ограниченным числом крупных банков, имеющих доступ к дополнительной (помимо представленной в отчетности) информации. Во Франции и Швеции большую роль в финансировании компаний играло государство, поэтому системы учета и отчетности были ориентированы на удовлетворение потребностей государственных органов.

Отметим влияние на учетную практику и уровня инфляции. Наличие высокого уровня инфляции (в странах Южной Америки) требует корректировки финансовой отчетности компаний на инфляцию, которая регламентируется, как правило, государственными органами. Для стран с низким уровнем инфляции такая проблема неактуальна.

В развитых странах: США, Великобритании, Германии, Франции и др. существует большое количество крупных компаний со сложной организационной структурой. Учетная информация таких компаний является сложной и не всегда однозначно трактуемой, что обуславливает высокие требования к

уровню образования как бухгалтеров, так и пользователей финансовой отчетности;

2) политические и географические. Учетные системы можно экспортировать так же, как и другие товары. Влияние учетных правил одной страны на другую может быть вызвано политической или экономической зависимостью, близостью географического положения. Например, учетная система Индии близка к английской по причине существовавшей колониальной зависимости, система учета Канады находится под сильным влиянием американской из-за географической близости.

Историческое развитие законодательных систем также оказало сильное влияние на системы учета. В некоторых странах существуют единые или отраслевые Планы счетов. Многие учетные вопросы решаются с позиций налогового законодательства. К странам данной группы относятся Германия, Франция, Австрия и др. Для стран общего права характерен разрешительный подход по принципу «разрешено то, что не запрещено», поскольку их законодательные системы развивались по прецедентному принципу. Учетные системы этих стран отличаются большей многовариантностью и гибкостью (как правило, установлены жесткие рамки, в которых предприятиям предоставлена свобода выбора), отсутствием единых общенациональных Планов счетов, налоговый учет представляет собой отдельную отрасль, учет регулируется профессиональными организациями. К таким странам относятся США, Великобритания, Канада и др.

Таким образом, системы учета в разных странах весьма многообразны. Можно сгруппировать страны по определенным признакам и выделить те, которые имеют однотипные подходы к построению системы учета. Существуют различные классификации такого рода, и одной из самых распространенных является классификация, согласно которой выделяются три модели учета:

1) англо-американская (США, Великобритания, Нидерланды, Австралия, Канада, Индия и др.);

2) континентальная (Германия, Франция, Австрия, Алжир, Бельгия, Греция, Дания, Испания, Италия, Норвегия, Португалия Япония, Швейцария, Швеция Япония и др.);

3) южноамериканская (Аргентина, Боливия, Бразилия, Чили и др.).

В настоящее время отмечается появление исламской модели бухгалтерского учета. В связи с тем, что она недостаточно представлена финансовой отчетностью на международном уровне, она не входит в перечень основных моделей.

Интернациональная модель вытекает из потребностей международной согласованности учета, прежде всего в интересах мультинациональных корпораций и иностранных участников международных валютных рынков. Украина не принадлежит ни к одной из вышеперечисленных моделей, и до начала реформации бухгалтерского учета относилась к так называемой коммунистической модели. В настоящее время Украина уверенно движется к британо-американской модели.

В мире не существует двух стран с идентичными системами учета. На формирование учета и отчетности влияют различные факторы: источники финансирования; юридическая система; связь финансовой отчетности и налогообложения; уровень удаленности общественности от власти; степень индустриализации; уровень инфляции национальной валюты; степень централизованности экономики; методы регулирования формирования отчетности; различия в возможностях профессиональных бухгалтерских организаций; превалирование требования справедливого и достоверного представления информации или требования следовать законодательным актам; превалирование требования унификации планов счетов и отчетных форм или уверенность в том, что унификация не решает основных целей финансовой отчетности, а, подчас, и противоречит им; приверженность теоретическим положениям учета и отчетности.

Таким образом, реформирование существующей системы бухгалтерского учета в Украине предполагает необходимость серьезного изучения и использования множества регламентирующих положений, принятых странами с развитой рыночной экономикой, в частности международных стандартов и принципов учета отдельных стран. Однако использование зарубежного опыта невозможно без одновременного сохранения того лучшего, что дал нам отечественный опыт с его богатыми традициями.

**Кета Криманеза Паула Да Роша, магистрант;
С. Н. Деньга, к. э. н., доцент, доцент кафедры
бухгалтерского учета и аудита, научный руководитель
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»**

ОСОБЕННОСТИ И ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ДОХОДОВ В УСЛОВИЯХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОБЛАЧНОЙ ТЕХНОЛОГИИ «OBLIK SAAS БУХГАЛТЕРИЯ ОНЛАЙН»

Облачные технологии открыли окно возможностей для переосмотра существующих подходов к управлению предприятиями [1, 3, 4]. Основным видом услуг на рынке облачных сервисов является SaaS (software as a service) – программное обеспечение как услуга. Потребителю предоставляется возможность использования прикладного программного обеспечения провайдера. Одним из таких сервисов, доступных украинскому предприятию, есть «Oblik SaaS бухгалтерия онлайн» (официальный сайт: <https://ioblik.com/>) – облачная бухгалтерская учетная система на основе современных технологий и 20-летнего опыта разработки и внедрения решений для предприятий различного профиля.

Порядок работы с этим сервисом мало чем отличается от работы с бухгалтерским программным продуктом. Особенности и проблемы работы бухгалтера с облачной технологией рассмотрим на примере участка учета доходов промышленного предприятия.

Доходы промышленного предприятия состоят из доходов от реализации, прочих расходов от операционной деятельности, доходов от финансовой и инвестиционной деятельности, а также доходов будущих периодов.

Для отражения доходов от реализации предусмотрены «Справочник контрагентов» и «Справочник ТМЦ и услуг» (рис. 1) [2]. Проблемой есть необходимость внесения новых элементов в эти справочники до заполнения документов, в реквизиты которых они выбираются, так как необходимых реквизитов просто не окажется в списке выбора при заполнении документов и их нужно будет туда добавить, открывая справочники в дополнительных окнах программы.

Для документального оформления начисления доходов от реализации продукции в программном продукте «Oblik SaaS бухгалтерия онлайн» предусмотрен такой пакет документов: Договор с покупателем, Дополнительное соглашение к договору с покупателем, Счет покупателю, Заказ покупателя, Расходная накладная, Акт выполненных работ, Грузовая таможенная декларация (экспорт). С реализацией также связаны документы Налоговые обязательства по НДС (Налоговая накладная) и Платежное поручение.

Договор с покупателем – документ, предназначенный для регистрации условий договора с покупателем продукции. Договор с покупателем может быть создан на основании Счета покупателю, что само по себе является нелогичным, ибо в жизни все случается наоборот. После заполнения документа его необходимо провести нажатием кнопки «Провести» (документ не генерирует проводок). На основании договора с покупателем могут быть созданы документы: Заказ покупателя, Счет покупателю, Дополнительное соглашение к договору с покупателем.

Форма документа Дополнительное соглашение к договору с покупателем – полностью идентична форме документа Договор с покупателем. Он служит для внесения изменений в Договор с покупателем. Документ тоже не генерирует проводок.

Заказ покупателя – документ, предназначенный для регистрации заказа покупателя и дальнейшей комплектации покупки. Заказ покупателя может быть создан на основании документов: Приходная накладная, Договор с покупателем, Дополнительное соглашение к договору с покупателем. На основании заказа на поставку могут быть созданы документы: Расходная накладная, Счет покупателю, Грузовая таможенная декларация (экспорт).

Счет покупателю – документ, предназначенный для создания в системе счета с платежными реквизитами и реализуемой номенклатурой, и последующей передачи его покупателю. Счет покупателю может быть создан на основании документов: «Расходная накладная», «Заказ покупателя», «Договор с покупателем». На основании счета покупателю могут быть созданы документы: «Накладная перемещения ТМЦ», «Расходная накладная», «Договор с покупателем», «Акт выполненных работ», «Расходная накладная ОС». Непонятной есть логика разработ-

чика в случае формирования на основании Счета покупателю договора с ним или накладной на перемещение ТМЦ, ибо в последнем случае ТМЦ еще не поступили на склад. Также излишним есть формирование счета на основании расходной накладной, так как оплата может быть произведена на основании расходной накладной и счет в этом случае не нужен.

Расходная товарная накладная – документ, предназначенный для оформления операции продажи ТМЦ и их списания со склада. Расходная накладная может быть создана на основании документов: Грузовая таможенная декларация (экспорт), Заказ покупателя, Счет покупателю. На основании Расходной накладной могут быть созданы документы: Возвратная накладная от покупателя, Счет покупателю, Налоговые обязательства по НДС.

Акт выполненных работ – документ, предназначенный для отражения в учете выполнения работ и услуг сторонним контрагентом. Акт рекомендуется создавать на основании Счета покупателю. На основании акта выполненных работ может быть создан документ Налоговые обязательства по НДС (то есть Налоговая накладная).

Грузовая таможенная декларация (экспорт) – документ оформляется при продаже (экспорте) товаров иностранному контрагенту с целью документирования факта такой операции и регистрации учетно-статистической информации об экспортируемом товаре. Грузовая таможенная декларация (экспорт) может быть создана на основании документов: Расходная накладная, Счет покупателю.

В программе используется также документ Ценообразование, который предназначен для установки цен на реализуемую компанией продукцию. Установленные в документе цены используются для формирования отчета «Прайс-лист».

Возвратная накладная от покупателя – документ, предназначенный для оформления возврата ТМЦ, отгруженных ранее покупателю. Возвратную накладную рекомендуется создавать на основании документа Расходная накладная. На основании возвратной накладной могут быть созданы документы: Доверенность на получение ТМЦ, Накладная перемещения ТМЦ, Налоговые обязательства по НДС.

Недостатком программы, по нашему мнению, есть отсутствие связи между счетом покупателю и платежным поручением, а также между расходной накладной (актом выполненных работ) и платежным поручением. На основании платежного поручения также должна быть возможность создания Налоговой накладной (в случае предоплаты покупателя).

Положительным в программе есть возможность автоматической генерации счетов и актов выполненных работ.

Автоматическая генерация счетов – документ для автоматического формирования Счетов покупателям по аналогии какого-либо предыдущего периода либо на основании действующих на дату создания Договоров с покупателем. Счета могут быть созданы как в состоянии «Отложен», так и в состоянии «Проведен» – для этого в документе необходимо установить признак «Провести». «Отложенные» счета после генерации необходимо будет провести самостоятельно. Для генерации счетов необходимо выбрать метод генерации: по действующим договорам либо по счетам указанного периода.

Автоматическая генерация актов выполненных работ – документ для автоматического формирования Актов выполненных работ на основании выставленных ранее Счетов покупателю (на условии предоплаты выполнения работ, если в счете не установлен признак «Не создавать акт»). Акты могут быть созданы как в состоянии «Отложен», так и в состоянии «Проведен» – для этого в документе необходимо установить признак «Провести». «Отложенные» счета после генерации необходимо будет провести самостоятельно. Также при установке соответствующих признаков акты могут быть созданы для физических и/или юридических лиц (признак юридического лица устанавливается в документе Договоров с покупателем).

На счетах учета доходов от реализации в плане счетов предусмотрен разрез аналитического учета – Номенклатурные группы. Это позволяет учитывать доходы по видам (группам) материальных ценностей и услуг.

Аналитический учет всех доходов должен вестись также в разрезе статей доходов. Перечень статей доходов устанавливается обычно в справочнике «Статьи доходов» (по примеру типовой конфигурации «Бухгалтерия для Украины» программы

«1С: предприятие. 8.3». Состав этого справочника определяется в соответствии с потребностями учета. Группами и элементами справочника могут описываться направления деятельности, регионы сбыта, объекты инвестирования и пр. Для целей учета доходов, включаемых в налогооблагаемые доходы, и разнесения информации в декларации о прибыли для каждой статьи доходов должно быть установлено соответствие статье налоговой декларации о прибыли. Заполнение статьи доходов при формировании проводок по счетам 7 класса является обязательным. Но такой справочник в данном сервисе, к сожалению, не предусмотрен.

Начисление доходов будущих периодов, как и всех прочих доходов, отражается вручную документом «Операция» из раздела меню «Бухгалтерский учет».

Также недостатком данного сервиса есть невозможность предварительного просмотра печатной формы документа до его формирования. Печатные формы документов отправляются в Excel, где они могут быть просмотрены, распечатаны и отправлены по электронной почте.

В сервисе предусмотрена также пакетная печать документов – сервисный отчет-документ, который позволяет сформировать набор Excel-файлов для печати бумажных экземпляров документов для дальнейшей передачи их контрагентам. Документ позволяет сформировать для печати такие пакеты в виде архивов с Excel-файлами: Счета покупателю, Акты выполненных работ, Налоговые обязательства по НДС, Налоговые обязательства по НДС и Акты выполненных работ. После формирования списка документов пакет можно скачать в виде zip-архива, содержащего набор Excel-файлов, в локальную папку, нажав кнопку «Сформировать» на панели отчета. Для печати документов необходимо «распаковать» содержимое архива в отдельную папку и выделить все документы, которые необходимо распечатать. Далее нажать правой кнопкой мыши на выделенных документах и выбрать в появившемся контекстном меню пункт «Печать» (на компьютере должно быть установлено приложение Microsoft Office Excel 2003 или любое другое приложение для работы с таблицами xls) – все выделенные документы будут отправлены на печать.

Таким образом, в процессе исследования были обнаружены как преимущества облачного сервиса «Oblik SaaS бухгалтерия

онлайн» на участке учета доходов предприятия, так и его недостатки. Нелогичной есть возможность формирования отдельных документов на основании, отсутствие возможности добавления новых элементов в справочники и их редактирования при заполнении связанных реквизитов документов, отсутствие справочника «Статьи доходов». Неудобно не видеть печатные формы документов до их отправки в Excel. Преимуществом есть пакетная печать документов, логичная возможность создания документов «на основании», автоматическое формирование проводок, облачный сервис.

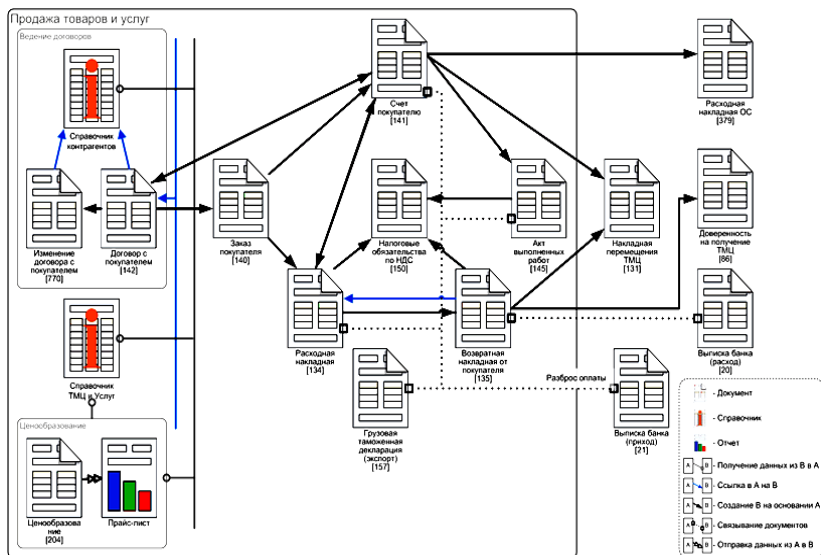


Рисунок 1 – Схема документооборота начисления доходов от реализации

Список использованных литературных источников

1. Павлюковец М. П. Теоретико-методологічні засади запровадження клауд-комп'ютерної форми обліку [Электронный ресурс] / М. П. Павлюковец // Облік і фінанси. – 2012. – № 1. – С. 149–151. – Режим доступа: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_1_34 2. – Название с экрана.

2. Содержание справки по «Oblik SaaS» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://ioblik.com/documentation/prodazha_tovarov_i_uslug. – Название с экрана.
3. Ткачук Г. В. Хмарні технології: аналіз, перспективи, реалізації [Электронный ресурс] / Г. В. Ткачук // Комп'ютер у школі та сім'ї. – 2015. – № 2. – С. 40–43. – Режим доступа: http://nbuv.gov.ua/UJRN/komp_2015_2_12. – Название с экрана.
4. Федорова А. М. Современное состояние и перспективы развития облачных технологий в России / А. М. Федорова, Э. А. Гудулова // Молодой ученый. – 2017. – № 10. – С. 37–41. – Режим доступа: <https://moluch.ru/archive/144/40299>. – Название с экрана.

Н. О. Козицька, к. е. н., ст. викладач

Первомайська філія НУК імені адмірала Макарова

ДОКУМЕНТУВАННЯ ЯК ПЕРВИННА СКЛАДОВА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ БДЖОЛИНОГО ГОСПОДАРСТВА

Україна – одна з провідних країн розвинутого бджільництва, завдяки географічному розташуванню, на неї припадає 1/7 світового виробництва меду. У світі нараховується 48 млн бджолиних сімей, 1/10 з них – у нашій державі. У той же час бджільництво характеризується рядом особливостей, які суттєво впливають на організацію бухгалтерського обліку.

Проблемним питанням з бухгалтерського обліку в бджільництві присвячені наукові праці таких вчених, як: Л. П. Аверненко, П. Й. Атамас, Є. Ю. Афанасьєва, О. Губарик, О. Чернецька, О. Г. Мегедь, В. П. Поліщук тощо. В працях цих авторів висвітлена інформація, що стосується переважно, організації та методики бухгалтерського обліку витрат і формування собівартості продукції у бджільництві. Проте, питання облікової документації та організації документообігу в цій галузі залишаються не вивченими.

На сьогодні, бджільництвом в Україні займаються приблизно 400 тис. осіб. Це один з найкрупніших в світі показників. Фактично, кожний сотий українець – пасічник. Попри все, ефективність виробництва залишається дуже низькою.

На думку фахівців даної галузі, збільшити виробництво меду могло б об'єднання пасічників в кооперативи. Пасіка в 3–10 вуликів може забезпечити медом хіба що сім'ю самого фермера. На цьому рівні це швидше хобі. Бджільництво стає рентабельним починаючи з 100 бджолосімей. У свою чергу, перехід на промисловий рівень вимагає підвищення якості отриманої продукції.

Представники Держпродспожив служби та члени Співки пасічників України активно ведуть переговори щодо перспективи налагодження співпраці у рамках створення та наповнення єдиного реєстру пасічників України, за участю органів місцевого самоврядування. Мається на увазі, що кожній пасіці та вулику буде присвоєно номер задля забезпечення прослідкованості сировини та товару. На їх думку, створення єдиного реєстру бджолярів надасть змогу активніше залучати інвестиції для розбудови бджільництва, сприятиме створенню кооперативів із переробки продукції бджільництва та допоможе пасічникам виробляти безпечну та якісну продукцію як для внутрішнього, так і зовнішнього ринків. Також даний реєстр дозволить координувати співпрацю бджолярів та сільгоспвиробників, зокрема, щодо уникнення загибелі бджіл під час обробки полів та садів пестицидами [1].

Зрозуміло, що об'єднання бджолярів в промислові пасіки та створення їх єдиного реєстру призведе до необхідності ведення бухгалтерського обліку на цих господарствах.

У ході вибіркового дослідження нині діючих бджолиних господарств встановлено, що документування господарських операцій таких господарств ведеться безпосередньо на пасіках та в бухгалтерії. Що стосується документування в бухгалтерських підрозділах, то 75 % досліджених господарств застосовують застарілі форми первинних документів, в т. ч. форми, затверджені ще за радянських часів. Лише 25 % досліджених господарств у своїй діяльності керуються «новими» нормативними актами щодо документального забезпечення господарських операцій з біологічними активами. Серед них:

Методичні рекомендації № 73 – наведено форми первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів та рекомендації щодо їх заповнення та застосування [2];

Методичні рекомендації № 929 – наведено форми первинних документів з обліку виробничих запасів та рекомендації щодо їх заповнення і застосування [3];

Методичні рекомендації № 37 – розглянуто особливості інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах [4].

В якості облікових документів, що ведуться на пасіках виступають: Журнал пасічного обліку, Щоденник контрольного вулика, Акти весняної та осінньої перевірки пасіки. Як показує практика, ці документи не адаптовані до специфіки виробничого процесу бджолиного господарства, не відповідають запитам внутрішніх і зовнішніх користувачів, не висвітлюють в повному об'ємі інформацію про специфічні об'єкти в бджільництві – бджолині сім'ї і продукти бджільництва.

Так, при оприбуткуванні бджолиних сімей не реєструються наступні ознаки: порода бджіл, вік бджолиної матки, жива маса сім'ї, відомості щодо придбання та реалізації бджолиних пакетів. Інформація, що представлена в облікових документах відносно продуктів бджільництва, обмежена об'ємами виробленого меду і віску, в той час як на ринку представлено більше десяти найменувань бджолиної продукції. Відсутність перелічених реквізитів в облікових формах призводить до того, що бджолярам доводиться здійснювати записи у довільній формі. Дуже часто інформація втрачається, що призводить до викривлень в загальному обліку господарства.

Враховуючи дослідження попередників [5] та власні спостереження, пропозиціями щодо удосконалення галузевої облікової документації в бджолиних господарствах можуть стати наступні рекомендації:

1) підвищення інформативності форм первинної документації, шляхом введення додаткових реквізитів;

2) затвердження галузевих форм, таких як, наприклад: «Відомість обліку придбання та реалізації бджолиних пакетів», «Відомість обліку бджолиних матеріалів на пасіці господарства» тощо;

3) трансформація облікових регістрів, що відображають інформацію про витрати бджолоного господарства в цілому в оперативну звітність структурних підрозділів, з метою ефективного управління.

Впровадження запропонованих рекомендацій дозволить відображати в обліку специфічні галузеві особливості виробничого процесу бджолоного господарств та забезпечить складання управлінської звітності, стосовно місця виникнення витрат.

Список використаних інформаційних джерел

1. В Україні створять єдиний реєстр пасічників [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zik.ua/news/2017/12/01/v_ukraini_stvoryat_iedynyy_reiestr_pasichnykiv_1217557. – Назва з екрана.
2. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN39760.html. – Назва з екрана.
3. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN35116.html. – Назва з екрана.
4. Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN11085.html. – Назва з екрана.
5. Афанасьєва Е. Ю. Учетная документация как элемент эффективного управления пчеловодческими хозяйствами: проблемы и направления совершенствования / Е. Ю. Афанасьєва // Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку: матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Луцьк, 27 берез. 2015 р.) / Луц. нац. техн. ун-т; редкол.: В. И. Жук [та ін.]. – Тернопіль, 2015. – С. 128–130.

А. А. Козлов, магістрант;

**В. А. Кулик, д. е. н., доцент, доцент кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту, науковий керівник
Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»**

МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: ВИКЛИКИ СУЧАСНОСТІ

Методи кожної науки є своєрідними інструментами для вивчення чи пізнання її предмета та об'єктів. Вчення про методи окремої науки називають методологією цієї науки.

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет.

Бухгалтерський облік вивчає свій предмет за допомогою таких методів:

- первинного спостереження (документування та інвентаризація);
- методи вартісного вимірювання (оцінка та калькулювання);
- групування даних із метою їх систематизації (рахунки та подвійний запис);
- узагальнення інформації з метою звітності (балансове узагальнення та звітність).

Досліджуючи еволюцію методу в умовах інформаційної економіки було встановлено такі трансформації щодо форми та змісту його елементів [1, 2].

Методи первинного спостереження (документування та інвентаризація) підтверджують факт здійснення господарської операції, фіксують її економічний зміст, надають їй юридичної сили, відображають її грошовий вимір. Все це дозволяє говорити про повноту та достовірність інформації, яка формується у системі бухгалтерського обліку. Безперечно, в умовах інформаційної економіки змінюється форма первинних документів, способи їх передачі та зберігання. Паперові документи замінюються електронними, спосіб накладення реквізитів, що забезпечують їх юридичну форму також трансформується. Проте, за своїм змістом складання первинного документу є «відправною точкою» бухгалтерського обліку. Незважаючи на комп'ютеризацію багатьох видів господарських операцій, рівень розвитку

автоматизації та роботизації на підприємствах, поки що не дозволяє відмовитися від інвентаризації, яка має відбуватися за участі людини та у результаті якої повинні співставлятися дані бухгалтерського обліку та фактична інформація.

Оцінка та калькулювання забезпечують отримання грошового виміру результату здійснення кожної господарської операції. Багато сучасних підприємств мають особливості оцінки товарів та послуг, які вони реалізують у ході здійснення своєї діяльності, оскільки більшість із них має нематеріальний характер та специфічне призначення. Визначення собівартості нематеріальних товарів та послуг утруднюється із тим, що підходи до їх оцінки не повністю розроблені у чинному законодавстві, що пов'язано із їх ексклюзивністю та незначним проміжком часу протягом якого вони реалізуються. Застосування методів первинного спостереження та вартісного оцінювання є запорукою формування достовірної інформації.

Еволюція методів поточного групування та вартісного вимірювання повинна здійснюватися у межах конкретних суб'єктів господарювання шляхом інтеграції у систему управлінського обліку, що зумовить підвищення ефективності їх використання для окремого підприємства. Використання інформаційно-комунікаційних технологій для ведення бухгалтерського обліку дозволяє накопичувати інформації у будь-якому аналітичному розрізі та надавати її керівникам у будь-який момент часу. Що стосується подвійного запису, то його використання носить більше контрольний характер, його значимість поступово зменшується [3].

Наслідком застосування подвійного запису є балансове узагальнення. Використання додаткових об'єктів обліку у складі активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства дозволяє прослідкувати зміни у структурі майна підприємства та джерел його утворення з метою отримання узагальненої інформації про підприємство. Залишається актуальною і контрольна функція балансового узагальнення. Звітність підприємства змінює свою форму в інформаційній економіці і стає електронною. Змістове навантаження звітності змінюється виходячи із зміни переліку користувачів фінансової звітності та їх запитів [4].

Отже, у сучасних умовах розвитку економіки зміст та форми елементів методу бухгалтерського обліку трансформуються і цей процес буде продовжуватися і надалі.

Список використаних інформаційних джерел

1. Кулик В. А. Зміна методології бухгалтерського обліку в електронному середовищі / В. А. Кулик // Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та практика : [колект. монографія у 2 т. / за ред. П. Й. Атамас]. – Дніпропетровськ : ФОП Дробязко С. І., 2014. – Т. 2. – 408 с.
2. Кулик В. А. Трансформація мети бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації економіки / В. А. Кулик // Науковий вісник ПУЕТ. – 2013. – № 5 (61). – С. 161–168.
3. Кулик В. А. Організація обліку на підприємствах України: розробка внутрішніх регламентів / В. А. Кулик, М. О. Любимов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 12–18.
4. Кулик В. А. Вплив е-бізнесу на розвиток системи бухгалтерського обліку / В. А. Кулик, М. О. Любимов. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 4. – С. 33–38.

А. С. Корніло, магістрант;

В. А. Кулик, д. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, науковий керівник Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

РІВНІ РЕГЛАМЕНТАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Облікова політика підприємства є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

Рівні застосування облікової політики та суб'єкти її формування наведено нижче:

I рівень – Міжнародна облікова політика (Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку);

II рівень – Міждержавна облікова політика (Рада Європейських Співтовариств);

III рівень – Державна облікова політика (Верховна Рада України, Міністерство фінансів України);

IV рівень – Галузева облікова політика (міністерства);

V рівень – Облікова політика підприємства (власник підприємства або уповноважений ним орган).

Формування облікової політики як на державному рівні так і на рівні підприємства здійснюється під впливом багатьох чинників, що зумовлюють різні аспекти регламентації облікової політики на кожному із представлених ієрархічних рівнів [1, 2].

Зокрема, чинниками, що впливають на формування облікової політики є:

1) глобалізаційні процеси; розвиток мережових технологій; транснаціоналізація бізнесу – на рівнях міжнародної та міждержавної облікової політики;

2) загальноекономічна ситуація в державі; рівень розвитку ринкових відносин; ступінь демократизації суспільства; податкова політика; національні особливості; рівень інтеграції економіки у міжнародне та європейське співтовариство; юридичне середовище; ступінь взаємодії міжнародних та національних стандартів обліку і звітності – на рівнях державної та галузевої облікової політики;

3) форма власності та організаційно-правова форма підприємства; вид діяльності; організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів; кількість господарських операцій, обсяги діяльності, обсяг продажу, чисельність персоналу, наявність відокремлених підрозділів, дочірніх підприємств тощо; особливості оподаткування виду діяльності; поточна та довгострокова мета підприємництва; ступінь матеріально-технічного оснащення (комп'ютерна техніка, програмне забезпечення); рівень кваліфікації кадрів; технологічні особливості виробництва (промислові підприємства), особливості організації постачання та збуту; системи та форми розрахунків з покупцями та постачальниками; взаємини з фінансовими структурами; система звітності перед власниками, а також іншими користувачами фінансової інформації; стан законодавства, перспективи його зміни на рівні облікової політики підприємства [3, 4].

Отже, облікова політика є важливим аспектом фінансової діяльності підприємства, про що свідчить, пильна увага до її формування на рівні міжнародних організацій, державних орга-

нів та власників господарюючих суб'єктів або уповноважених ними осіб.

Список використаних інформаційних джерел

1. Кулик В. А. Формування облікової політики підприємства щодо запасів / В. А. Кулик // Науковий Вісник ПУЕТ. – 2012. – № 3(54). – С. 191–195.
2. Кулик В. А. Нормативно-правове забезпечення облікової політики та суб'єкти її формування / В. А. Кулик // Зб. наук. праць ЧДТУ. Економічні науки. – 2013. – № 34. – С. 15–20.
3. Кулик В. А. Проблеми формування облікової політики підприємств електронного бізнесу в Україні / Л. В. Чижевська, В. А. Кулик // Науковий вісник ПУЕТ. – 2015. – № 3. – С. 171–178.
4. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку / В. А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 380 с.

**С. Я. Король, д. е. н., доцент, професор кафедри
обліку та оподаткування**

Київський національний торговельно-економічний університет

НОВІТНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Для розуміння результатів діяльності суб'єкта господарювання важливе значення має інформація про підходи до менеджменту, які застосовують підприємства та відображають конкретну практику управління ними. Як свідчить проведений аналіз наукових публікацій і міжнародної практики, при визначенні вартості бізнесу експерти зважають на нефінансові показники та підходи, що використовуються з метою управління господарською діяльністю підприємства.

Відповідна зацікавленість заінтересованих сторін (власників, інвесторів, представників громадськості тощо) відображена у рекомендаціях таких міжнародних організацій, як Глобальний договір ООН (United Nations Global Compact, GCN), Глобальна ініціатива зі звітності у сфері сталого розвитку (Global Reporting Initiative, GRI), Міжнародною радою з інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Council, IIRC) та ін.

Представляють інтерес суттєві аспекти звіту про управління за рекомендаціями, наприклад, GRI, а саме:

- непрямі економічні впливи;
- існуюча практика закупівель та маркування продукції (послуг);
- політики щодо використання енергії, біорізноманіття та викидів;
- практика забезпечення зайнятості, здоров'я та безпека на робочому місці;
- комплексна оцінка постачальників за чотирма напрямками (екологічна, щодо трудових відносин, дотримання прав людини, впливу на суспільство);
- механізми подачі скарг на екологічні проблеми, практику трудових відносин, порушення прав людини, а також щодо впливу на суспільство;
- рівна винагорода для жінок і чоловіків;
- практика надання інвестиції;
- практика протидії корупції;
- політика забезпечення здоров'я та безпека споживача [1].

Наведений перелік свідчить про широкий спектр питань, відповіді на які дозволяють характеризувати підходи до управління підприємством. Вони представлені переважно нефінансовими показниками, що є важливими для користувачів звітності. Зауважимо, що відповідна інформація подається у звітах у переважно у текстовому, а також графічному і табличному форматі.

Визнання необхідності і доцільності розкриття суб'єктами господарювання інформації про підходи до управління знайшло відображення в ряді нормативних документів ЄС і, зокрема, у директиві 2013/34/ЄС. Це в свою чергу обумовило запровадження аналогічної звітності в Україні – звіту про управління. З огляду на імперативний характер цих нормативних документів та необхідність складання вказаного звіту за підсумками 2018 р., вони заслуговують на особливу увагу національної бухгалтерської спільноти.

У директиві 2013/34/ЄС у контексті звіту про управління мова іде як про фінансові звіти, так і про «пов'язані» з ними звіти. При цьому звіт про управління (консолідований звіт про

управління) охарактеризовано як елемент фінансової звітності, що дозволяє представити справедливий огляд розвитку підприємства і його стану з урахуванням фінансових, екологічних та соціальних аспектів виробничо-господарської діяльності. Директива 2013/34/ЄС (п. 40–43 [2]) наступним чином визначає вимоги щодо змісту звіт про управління: достовірний огляд розвитку діяльності компанії і її стану разом з викладом наявних у неї основних ризиків і невизначеностей. Передбачено збалансований і комплексний аналіз розвитку і діяльності компанії з використанням як фінансових, так і там, де необхідно, основних не фінансових показників діяльності з урахуванням виду діяльності, в тому числі інформацію з питань навколишнього середовища і персоналу. Тобто директива вимагає розкриття меншої за обсягом, змістом і аналітичним рівнем інформації, ніж стандарти GCN, GRI та IIRC.

Аналогічно до Директиви 2013/34/ЄС, у вітчизняному законодавстві звіт про управління визначений як документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [3]. Звіт про управління повинні подавати великі та середні підприємства разом з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) в порядку та строки, встановлені законом.

При цьому і директива ЄС, і Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зважають на можливості середніх підприємств і пропонують їм не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію. Крім того, суттєво знижені вимоги до великих підприємств, підприємств, що становлять суспільний інтерес, щодо розкриття інформації про підходи до управління у порівнянні з рекомендаціями GCN, GRI, IIRC та інших міжнародних організацій зі звітності. Разом з тим, зауважимо, що за даними названих організацій частка європейських компаній, які публікують звіти за стандартами GCN, GRI та IIRC, у кілька десятків разів перевищує відповідну кількість вітчизняних підприємств.

Отже, в очікуванні роз'яснень Міністерства фінансів України щодо складання звіту про управління (консолідованого звіту про

управління) задля урахування кращого світового досвіду і забезпечення інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств доцільно провести поглиблений порівняльний аналіз положень зазначених нормативних документів та відповідних звітів зарубіжних і вітчизняних компаній.

Список використаних інформаційних джерел

1. GRI 103: Management Approach 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.globalreporting.org/standards. – Назва з екрана.
2. Directive 2013/34/EU of The European Parliament and of The Council, of 26 June 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN. – Назва з екрана.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу: zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14. – Назва з екрана.

К. І. Кузьмінська, к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОФОРМЛЕННЯ РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ НА ОПТОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Ефективне функціонування системи фінансового обліку передбачає повне, своєчасне, достовірне та неупереджене відображенні всіх господарських операцій за допомогою первинного обліку. Документальне оформлення процесів, пов'язаних із надходженням та реалізацією товарів оптовими підприємствами здійснюється з використанням первинних документів, в результаті чого менеджери одержують інформацію, необхідну як для оперативного управління, так і для подальшого аналізу діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому.

Торговельна діяльність – ініціативна, систематична, виконувана на власний ризик для одержання прибутку діяльність юридичних і фізичних осіб щодо купівлі та продажу товарів кінцевим споживачам або посередницькі операції, або діяльність із надавання агентських, представницьких, комісійних та інших послуг у просуванні товарів від виробника до споживача [1]. Саме тому особливості документального оформлення та відо-

браженням в обліку операцій реалізації товарів залежить від способу реалізації: транзитом чи з оптового складу (прямі поставки).

При реалізації товарів транзитом з участю в розрахунках оптове підприємство на підставі договорів, укладених між постачальником та покупцем, виписує наряд на відвантаження товарів покупцю. Наряд містить інформацію про кількість та перелік товару, що підлягає відвантаженню. Копію наряду відправляють покупцю. На відвантажені товари підприємство-продавець виписує розрахунково-платіжні документи – один комплект відправляється покупцю, другий – оптовому підприємству, яке повинно утримати платежі за реалізовані товари з покупців і перерахувати їх постачальнику. Якщо транспортні витрати повинні оплачуватись за рахунок покупця, а товар доставлений транспортом постачальника. То в обох комплектах розрахункових документів зазначається сума транспортних витрат, які підлягають відшкодуванню. Якщо ці витрати повинно відшкодовувати оптове підприємство, то вони вказуються тільки в комплекті його розрахункових документів (рис. 1). За транзитного товарообігу з участю в розрахунках оптового підприємства, організовуючи транзитний обіг, саме веде розрахунки з підприємством постачальником за відвантажені товари, і стягує їх вартість з надбавкою з покупців-одержувачів. Таким чином оптове підприємство є кредитором роздрібних торговельних підприємств. Така схема реалізації є вигідною для роздрібних підприємств, які є обмеженими в обігових коштах.

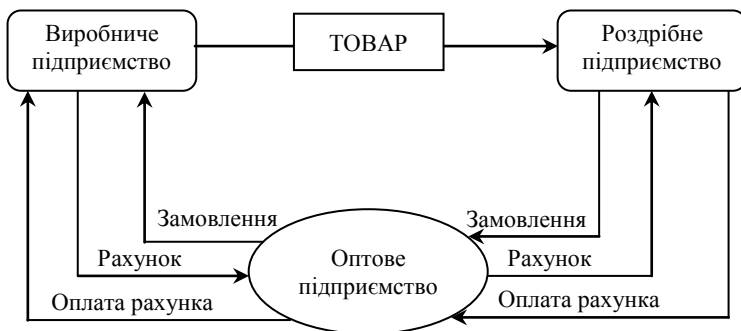


Рисунок 1 – Схема транзитного товарообігу з участю в розрахунках оптового підприємства

За транзитного товарообігу без участі у розрахунках роль оптового підприємства зводиться до організації товаро просування (рис. 2.)

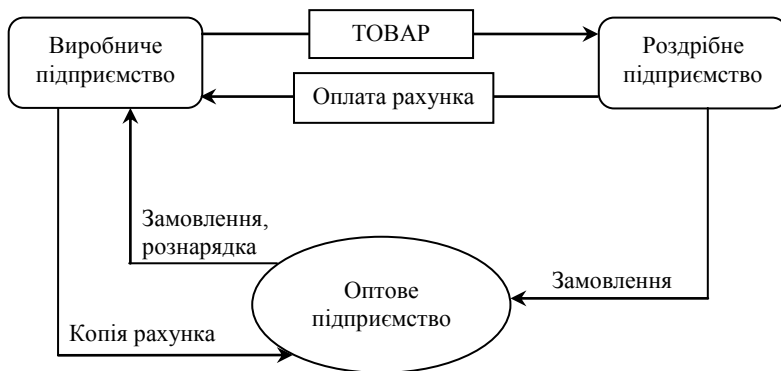


Рисунок 2 – Схема транзитного товарообігу з без участі в розрахунках оптового підприємства

У зв'язку з тим, що при транзитному обігу товари відвантажуються чи відпускаються організаціям і підприємствам, що не є в договірних відносинах з підприємствами-постачальниками, оптова база, виступаючи як покупець за договором, надсилає останнім розпорядницькі документи на відвантаження чи відпуск товарів. Такими розпорядницькими документами є рознарядки. У рознарядці вказуються найменування, кількість, асортимент і терміни відвантаження товарів, номер і дата договору постачання; передбачаються поштові реквізити (повне найменування одержувача і його поштова і телеграфна адреса, найменування і місцезнаходження банку, що його обслуговує, номер рахунка в банку). У необхідних випадках сторони можуть обумовити в договорі додаткові реквізити, що повинні міститися в рознарядках. Порядок і терміни подання рознарядок, а також внесення до них змін установлюються договорами.

Оптова база не може обмежити свою роботу при транзитному обігу тільки складанням рознарядок. Вона зобов'язана здійснювати систематичний контроль за ходом транзитних відвантаження товарів і вживати заходів щодо забезпечення своє-

часного постачання товарів у необхідній кількості й асортименті роздрібним торговим підприємствам, що є покупцями бази. За виконання цих зобов'язань база несе майнову відповідальність перед своїми покупцями.

Отже, документальне оформлення продажу товарів залежить від способу реалізації, який має суттєвий вплив на формування пакету необхідних документів. При цьому документальне оформлення реалізації продукції транзитом має відображати не лише кількісно-вартісні, але й якісні показники, що в свою чергу надасть змогу одержувати повну, своєчасну та достовірну інформацію для менеджменту на всіх етапах реалізації товару.

Список використаних інформаційних джерел

1. Про порядок заняття торговельною діяльністю і правила торговельного обслуговування населення [Електронний ресурс]: Закон України від 15.06.2006 р. № 833. – Режим доступу: www.zakon2.rada.gov.ua. – Назва з екрана.
2. Колумбет О. П. Особливості обліку руху товарів на підприємствах оптової торгівлі [Електронний ресурс] / О. П. Колумбет, Д. П. Малиневська // «Young Scientist». – № 1 (53). – January, 2018. – Режим доступу: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/1/210.pdf>. – Назва з екрана.

В. А. Кулик, д. е. н., доцент, доцент кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»

ПРОБЛЕМИ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ ПРИ НАБУТТІ СТАТУСУ Е-РЕЗИДЕНТА

Подвійне оподаткування – це багаторазове оподаткування одним і тим же (або аналогічним) податком конкретного суб'єкта. Загальні норми щодо усунення подвійного оподаткування передбачено ст. 13 ПКУ. Одночасно у ст. 103 ПКУ міститься порядок застосування міжнародного договору України про уникнення подвійного оподаткування стосовно звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України, а у п. 141.4.9 та пп. 170.11.2 ПКУ уточнено право

зменшити суму річного податкового зобов'язання на суму податків, сплачених за кордоном, для юридичних та фізичних осіб – резидентів, відповідно.

Розроблена на законодавчому рівні система уникнення господарюючими суб'єктами подвійного оподаткування орієнтована більшою мірою на суб'єктів, що працюють у реальному секторі економіки. Водночас, у межах електронного бізнесу підприємства все частіше починають використовувати переваги е-резидентства (електронного президентства) для отримання конкурентних переваг на міжнародному ринку.

Естонія стала першою в світі державою, яка надає можливість отримання статусу е-резидента підприємствам інших держав. Програма е-резидентства відкриває доступ до електронних послуг державних і муніципальних установ Естонії. За 2015–2016 рр. електронними резидентами країни стали 15 тис. суб'єктів господарювання. За попередніми оцінками, засновані е-резидентами компанії залишають в Естонії у вигляді податків і зборів понад 4,3 млн євро на рік. У 2017–2018 рр. очікується різке збільшення кількості е-резидентів.

Проте, для вітчизняних підприємств виникають проблеми подвійного оподаткування, пов'язані із використанням статусу е-резидентства Естонії, оскільки е-резиденти не є резидентами цієї країни у повному розумінні цього поняття. У цьому випадку суб'єкт господарювання є одночасно громадянином України та е-резидентом іншої держави, оскільки усі податки сплачено у іншій державі, то суб'єкт підприємницької діяльності не повинен підпадати під подвійне оподаткування та сплачувати податки в Україні.

В Естонії діяльність таких компаній не оподатковується податком на прибуток, якщо власник підприємства отримує дивіденди, то вони оподатковуються у розмірі 25 % суми отриманих дивідендів. Якщо робоче місце працівника знаходиться за межами Естонії, що відбувається у більшості випадків для підприємств е-бізнесу, які оформлюють е-резидентство, то підприємство не сплачує податків, пов'язаних із заробітною платою та соціальним страхуванням працівників. Водночас, ці працівники не отримують право на соціальний захист в Естонії.

Що стосується вітчизняного законодавства, то суб'єкт е-бізнесу, який використовує у своїй господарській діяльності е-резидентство є платником податків, визначених Податковим кодексом України. І хоча у більшості випадків управління діяльністю підприємством може здійснюватися із третьої держави, а товари можуть не перетинати кордон України, підприємство має сплачувати значні суми податкових платежів.

Вирішення проблем, пов'язаних із уникненням проблем подвійного оподаткування підприємствами вітчизняного бізнесу, повинно здійснюватися шляхом у чинному законодавстві, для цього необхідно:

1) гармонізувати вітчизняне податкове законодавство з нормами міжнародного законодавства у частині оподаткування е-резидентів;

2) удосконалити вітчизняне податкове законодавство таким чином, щоб суб'єкт підприємницької діяльності – е-резиденти не сплачували податки двічі.

Г. М. Курочка, магістрант;

С. М. Деньга, к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, науковий керівник Вищій навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

ОБЛІК ПРОДАЖУ ТОВАРІВ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ ТИПОВОЇ КОНФІГУРАЦІЇ «БУХГАЛТЕРІЯ ДЛЯ УКРАЇНИ» КОМП'ЮТЕРНОЇ ПРОГРАМИ «1 С: ПІДПРИЄМСТВО. 8.3»

Продаж товарів є найважливішим бізнес-процесом торговельного підприємства, оскільки він формує доходи від операційної діяльності. Роздрібні підприємства здійснюють продаж товарів за готівку та дрібним оптом. Дана ділянка обліку відзначається численними особливостями та проблемами і потребує дослідження, зокрема, в умовах використання найбільш поширеного універсального програмного продукту.

У типовій конфігурації «Бухгалтерія для України» є можливість обрати один з трьох методів списання ТМЦ: FIFO, середньозваженої вартості (в умовах ведення обліку товарів за купівельною вартістю) та ціни продажу (в умовах ведення обліку товарів за продажною вартістю).

Інформація про окремі найменування ТМЦ заноситься в довідник «Номенклатура», який рекомендується вести за групами ТМЦ (товари, матеріали, готова продукція, напівфабрикати, послуги, устаткування). Для виписування податкових накладних, якщо продаж здійснювався за готівку, в цей довідник необхідно занести елемент «Товари в асортименті».

Процес реалізації товарів дрібним оптом здійснюється на підставі господарських договорів, тому важливо приділити особливу увагу умовам договорів, які заносяться в підпорядкований довіднику «Контрагенти» довідник «Договори контрагентів». Суттєвий вплив на методику обліку продажу товарів справляє схема оподаткування. У типовій конфігурації є можливість обрати одну з п'яти схем оподаткування.

Облік товарів рекомендується вести за номенклатурними групами, складами та партіями або ставками ПДВ, а доходів від реалізації товарів – за статтями доходів та номенклатурними групами.

Продаж товарів оформлюється пакетом документів, програма автоматично формує бухгалтерські записи при їх проведенні. Є можливість створювати документи на підставі. Зокрема, реалізований окремий документообіг при продажу товарів за безготівковий розрахунок на умовах передплати та післяплати, а також при продажу за готівку в умовах використання ККМ та через НТТ.

Якщо товар продається дрібним оптом по безготівковому розрахунку, то реалізується наступна схема документообігу та бухгалтерських записів (табл. 1).

Таблиця 1 – Схема документообігу та бухгалтерських записів при продажу товарів дрібним оптом

Схема формування документів	Первинні документи	Бухгалтерські записи
<i>1. Реалізація товарів на умовах післяплати</i>		
1) Продаж-Реалізація товарів і послуг	Видаткова накладна	Д 361 К 702 Д 702 К 6432 Д 902 К 281
2) Продаж-Документи покупців-Реалізація товарів і послуг-на підставі-Податкова накладна	Податкова накладна	Д 6432 К 6412

Продовж. табл. 1

Схема формування документів	Первинні документи	Бухгалтерські записи
3) Продаж-Документи покупців-Реалізація товарів і послуг-на підставі-Платіжне доручення вхідне	Платіжне доручення	Д 311 К 361
<i>2. Реалізація товарів на умовах передплати</i>		
1) Продаж-Рахунок на оплату покупцю	Рахунок покупцю	—
2) Продаж-Документи покупців-Рахунок на оплату покупцю-на підставі-Платіжне доручення вхідне	Платіжне доручення	Д 311 К 6811 Д 6431 К 6432
3) Банк-Платіжне доручення вхідне-на підставі-Податкова накладна	Податкова накладна	Д 6432 К 6412
4) Продаж-Рахунок на оплату покупцю-на підставі-Реалізація товарів і послуг	Видаткова накладна	Д 361 К 702 Д 702 К 6431 Д 902 К 281 Д 6811 К 361

Якщо товар продається за готівку, то реалізується наступна схема документообігу та бухгалтерських записів (табл. 2).

Таблиця 2 – Схема документообігу та бухгалтерських записів при продажу товарів за готівку

Схема формування документів	Первинні документи	Бухгалтерські записи
<i>1. Продаж товарів в роздріб через ККМ</i>		
1) Продаж-Звіт про роздрібні продажі	Звіт про роздрібні продажі	Д 301 К 702 Д 702 К 6434 Д 902 К 289 Д 289 К 2851
2) Продаж-Звіт про роздрібні продажі-на підставі-Прибутковий касовий ордер	Прибутковий касовий ордер	—
3) Продаж-Звіт про роздрібні продажі-на підставі-Податкова накладна	Податкова накладна	Д 6434 К 6412
<i>2. Продаж товарів в роздріб через НТТ</i>		
1) Каса-Прибутковий касовий ордер-на підставі-Прибутковий касовий ордер	Прибутковий касовий ордер	Д 301 К 702 Д 702 К 6434
2) Каса-Прибутковий касовий ордер-на підставі-Податкова накладна	Податкова накладна	Д 6434 К 6412
3) Склад-Інвентаризація-на підставі-Звіт про роздрібні продажі	Інвентаризаційний опис Звіт про роздрібні продажі	

В кінці місяці документ «Закриття місяця (розрахунок торговельної націнки по проданих товарах)» автоматично зробить розрахунок торговельної націнки і відповідний бухгалтерський запис.

Таким чином, типова конфігурація дозволяє вести облік вище зазначених операцій продажу, використовує рахунок авансів – 681, дозволяє формувати документи на підставі, надає варіанти вибору облікової політики, дозволяє автоматично формувати податкові накладні за роздрібним продажем при запуску відповідної обробки, дозволяє обрати схему оподаткування, вести детальний аналітичний облік, автоматично формувати податкові декларації. Проте, механізм відображення продажу за готівку відзначається складністю, особливо через НТТ. Також виникають проблеми з відображенням повернення товарів від роздрібного покупця.

А. І. Мілька, к. е. н., ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту; **М. П. Кощій**, магістрант
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»

ЯКІСНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Під час складання звітності українські підприємства повинні дотримуватися відповідних принципів, які встановлені на законодавчому рівні. Крім цього, складені фінансові звіти повинні відповідати певним вимогам, які визначаються як якісні характеристики фінансової звітності.

Проблеми формування фінансової звітності у сучасних умовах господарювання висвітлені в роботах багатьох вітчизняних вчених, зокрема: Ф. Ф. Бутинця, Ю. А. Вериги, С. Ф. Голова, І. Данилюка, Б. Засадного, С. Л. Зубілевич, В. А. Кулик, В. Н. Пархоменка, Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовної та інших.

Національне П(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» виділяє чотири якісні характеристики фінансової звітності, які вимагають, щоб інформація, яка відображається у фінансовій звітності була:

1) зрозумілою й розрахованою на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання й зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

2) доречною, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає можливість своєчасно оцінити минулі, теперішні й майбутні події, підтвердити й скоректувати їх оцінки, виконані в минулому;

3) достовірною, тобто не містити помилок й викривлень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

4) порівнюваною або зіставною, що передбачає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та звіти різних підприємств між собою [1].

Якісні характеристики фінансової звітності відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності представлено на рис. 1 [2].



Рисунок 1 – Основоположні моменти бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за Концептуальною основою складання та подання фінансової звітності

Отже, якісні характеристики фінансової звітності можна вважати вимогами до інформації, яку надають фінансові звіти підприємств в Україні.

Список використаних інформаційних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>. – Назва з екрана.
2. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009. – Назва з екрана.

Ю. О. Ночовна, к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту;

Ю. О. Даскал, І. В. Тенкевич, студенти

Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

НОВІ ВЕКТОРИ РОЗВИТКУ ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ В УКРАЇНІ»

Нещодавно Європейський Парламент та Рада ЄС ухвалили Директиву про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств від 26.06.2013 р. № 2013/34/ЄС [1]. Цей документ містить нові умови складання, подання та оприлюднення фінансової звітності, а також порядок визнання та оцінки певних видів активів, зобов'язань, доходів і витрат. Саме тому вітчизняні законодавці підготували зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 05.10.2017 р. № 2164-VIII [2] та внесли чимало власних ідей стосовно складання та оприлюднення фінансової звітності вітчизняними суб'єктами господарювання.

По-перше, відтепер норми Закону поширюються на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів у державному секторі економіки, чого не було раніше.

По-друге, з моменту набрання чинності нової редакції Закону національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку мають розроблятися на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку, тоді як раніше вони лише не мали суперечити міжнародним стандартам.

По-третє, Законом встановлено нові критерії класифікації вітчизняних підприємств за розміром, які відповідають Директиві ЄС, але суперечать Господарському кодексу України (табл. 1).

Таблиця 1 – Класифікація підприємств України залежно від розмірів

Категорія підприємства за розміром	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»			Господарський кодекс України	
	балансова вартість активів	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	середня кількість працівників	річний дохід від будь-якої діяльності	середня кількість працівників за звітний період
Мікро-підприємства	До 350 тис. євро	До 700 тис. євро	До 10 осіб	До 2 млн євро	До 10 осіб
Малі підприємства	До 4 млн євро	До 8 млн євро	До 50 осіб	До 10 млн євро	До 50 осіб
Середні підприємства	До 20 млн євро	До 40 млн євро	До 250 осіб	Не визначені	Не визначені
Великі підприємства	Понад 20 млн євро	Понад 40 млн євро	Понад 250 осіб	Понад 50 млн євро	Понад 250 осіб

При цьому для визначення категорії підприємства за розміром йому достатньо відповідати двом із трьох запропонованих критеріїв. Такий підхід має стимулювати розвиток малого і середнього бізнесу в Україні.

По-четверте, Законом передбачено складання нових форм фінансової звітності, а саме:

- звіту про платежі на користь держави, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємства, належні до сплати на користь держави відповідно до чинного законодавства;

– звіту про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, розкриває основні ризики і невизначеності в його діяльності [2].

При цьому від складання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства, а середні підприємства мають право не відображати у ньому нефінансову інформацію.

По-п'яте, в Законі з'явилося нове поняття – підприємства, що становлять суспільний інтерес, якими визнано підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущено до біржових торгів, банки, страхові компанії, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств), та підприємства, що належать до великих [2].

Відтепер законодавчо закріплено норму, відповідно до якої підприємство, що становить суспільний інтерес, зобов'язане утворити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, до складу якої входитиме не менше двох осіб (ця норма не поширюється на недержавні пенсійні фонди та інститути спільного інвестування). Законом встановлено, що головним бухгалтером підприємства, що становить суспільний інтерес, може бути призначена особа, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше 3 років, не має непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності.

По-шосте, з переліку принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що містилися у ст. 4 Закону, вилучено принципи обачності, історичної (фактичної) собівартості та періодичності, що є цілком закономірним. Адже, періодичність узагальнення облікової інформації та складання фінансової звітності більшою мірою є об'єктивною вимогою, а не принципом бухгалтерського обліку. Принцип історичної (фактичної) собівартості значно обмежує можливості застосування інших видів оцінки в бухгалтерському обліку та не дає змоги оцінити реальну ринкову вартість підприємства. Принципу обачності супере-

чать більшість елементів облікової політики підприємства, зокрема методи оцінки вибуття запасів, методи нарахування амортизації, методи нарахування резерву сумнівних боргів та забезпечень тощо. Крім того, Законом передбачено, що в бухгалтерському обліку можуть застосовуватись й інші принципи, визначені міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

По-сьоме, відповідно до внесених змін Законом визначено перелік підприємств, які зобов'язані складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами на підставі таксономії фінансової звітності, під якою розуміють склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, що підлягають розкриттю за МСФЗ. До таких підприємств відносяться:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес;
- публічні акціонерні товариства;
- підприємства, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення;
- підприємства, що провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України [2].

При цьому під консолідованою звітністю тепер розуміють, фінансову звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які воно контролює, як єдиної економічної одиниці. Підприємства, що контролюють інші підприємства (крім підприємств, які становлять суспільний інтерес), можуть не подавати консолідовану фінансову звітність, якщо разом із контрольованими підприємствами їх показники на дату складання річної фінансової звітності не перевищують двох з таких критеріїв:

- балансова вартість активів – 4 млн євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – 8 млн євро;
- середня кількість працівників – 50 осіб [2].

По-восьме, відповідно до Закону не пізніше, ніж до 30 квітня року, що настає за звітним, підприємства, що відповідають наведеним нижче категоріям, зобов'язані оприлюднювати річну

фінансову звітність та річну консолідовану звітність разом з аудиторським висновком. До них належать:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів);
- публічні акціонерні товариства;
- суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку;
- підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення [2].

По-дев'яте, відбулися зміни стосовно переліку осіб, які підписують фінансову звітність підприємства. Законом уточнено, що у разі, коли бухгалтерський облік веде підприємство, яке провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку або аудиторської діяльності, то фінансову звітність мають підписувати керівник підприємства або уповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку або аудиторської діяльності. При цьому відповідальність підприємства, що веде облік, визначається чинним Законом та договором про надання бухгалтерських послуг.

По-десяте, оновленою редакцією Закону уточнено, що фінансова звітність підприємства не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом. На фінансову звітність не поширюється заборона стосовно поширення статистичної інформації. Підприємства можуть подавати уточнену фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність на заміну раніше поданої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за результатами проведення аудиторської перевірки з метою виправлення самостійно виявлених помилок або з інших причин.

Таким чином, внесені зміни у Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» значною мірою наближають його норми до вимог ЄС та МСФЗ, що сприяє підвищенню об'єктивності, прозорості й доступності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності вітчизняних підприємств, залученню іноземних інвестицій в країну.

Список використаних інформаційних джерел

1. Директива ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств від 26.06.2013 р. № 2013/34/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad>. – Назва з екрана.
2. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень [Електронний ресурс]: Закон України від 5.10.2017 р. № 2164-VIII. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>. – Назва з екрана.

***Ю. О. Ночовна, к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»***

***А. Г. Єфременко, к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування
Кременчуцький інститут ВНЗ «Університет імені Альфреда Нобеля»***

***Я. В. Кійко, магістрант
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»***

ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

Для здійснення господарської діяльності підприємствами усіх форм власності та галузей економіки використовуються виробничі запаси, які є найбільш важливою та значимою складовою активів. Ефективне управління виробничими запасами дає змогу знизити витрати на їх зберігання та вивільнити із обороту частину фінансових ресурсів. За таких обставин особливої актуальності набуває необхідність ефективної організації обліку виробничих запасів, основним завданням якого має стати посилення контролю за їх використанням та своєчасне забезпечення релевантною інформацією усіх зацікавлених користувачів залежно від їх потреб.

Проте на сьогодні існує ряд не вирішених проблем в обліку виробничих запасів, що негативно позначаються на системі управління підприємством. Найважливішими з них є: низький рівень оперативності інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень; невідповідний рівень оперативного регулювання процесів придбання, зберігання та використання виробничих запасів; складність визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості виробничих запасів; необхідність оновлення застарілих методів контролю виробничих запасів; обмеженість можливостей застосування нормативного методу оцінки вибуття виробничих запасів; неузгодженість механізмів бухгалтерського та податкового обліку виробничих запасів; доцільність впровадження обліку матеріальних витрат за центрами відповідальності та місцями виникнення, низький рівень автоматизації облікового процесу.

Вирішити зазначені проблеми можливо шляхом широкого впровадження нетрадиційних для вітчизняної облікової практики надсучасних методів управління виробничими запасами та оптимізації обсягів виробництва, витрат і результатів діяльності підприємства через застосування прийомів стратегічного управлінського обліку, контролінгу, математичного моделювання, лінійного програмування та ІТ-технологій.

У зв'язку з цим за останні роки за даною проблематикою захищено кілька кандидатських дисертацій, що мають яскраво виражене галузеве спрямування: О. В. Чук (2011 р.) досліджено теоретичні та науково-методичні аспекти обліку й аналізу виробничих запасів олійно-жирових підприємств у системі сучасного управління та розроблено практичні рекомендації щодо їх удосконалення; О. В. Сайко (2014 р.) розроблено пропозиції з удосконалення методики та організації бухгалтерського обліку і контролю виробничих запасів молокопереробних підприємств для забезпечення їх ефективного функціонування в сучасних умовах господарювання; Л. В. Бурдейною (2015 р.) здійснено теоретичне узагальнення та сформульовано практичні рекомендації з удосконалення обліку й оцінки виробничих запасів для потреб ефективного управління діяльністю підприємств деревообробної промисловості; Н. Є. Стецюк (2015 р.) обґрунтовано пропозиції з удосконалення обліково-аналітичного забезпечення

управління виробничими запасами деревообробних підприємств на основі опрацювання теоретичних, організаційних, методичних та практичних аспектів досліджуваної теми (табл. 1).

Таблиця 1 – Аналіз останніх дисертаційних досліджень за темою

Автор	Назва дисертації	Авторські пропозиції
Чук Олена Вікторівна	Облік та аналіз використання виробничих запасів олійно-жирових підприємств (2011 р.)	<ul style="list-style-type: none"> – сформовано теоретичні та методичні положення управлінського обліку виробничих запасів олійно-жирових підприємств за процесно-функціональним підходом та послідовно-паралельним принципом узагальнення і розподілу фактичних витрат із формування їх первісної вартості за трьома типами процесів: основні, додаткові, допоміжні; – обґрунтовано управлінську модель мінімізації матеріальних витрат олійно-жирових підприємств на основі алгоритму ABC-аналізу (теорема Парето) фактичних витрат трьох типів процесів (основні, додаткові, допоміжні), принципами системи JIT (Just – In – Time) та системи ABC – калькуляція (Activity – Based – Costing) – «система управління витратами за функціями»; – розроблено нові підходи до оцінки виробничих запасів, які доповнено процедурами SWOT-аналізу ринку олійної сировини; – удосконалено класифікацію виробничих запасів за видами економічної діяльності олійно-жирового підприємства.
Сайко Олена Василівна	Облік і контроль виробничих запасів молокопереробних підприємств (2014 р.)	<ul style="list-style-type: none"> – розроблено нові форми первинних документів з обліку і контролю виробничих запасів; – обґрунтовано вплив особливостей підприємств молокопереробної промисловості на методику й організацію обліку та контролю виробничих запасів; – дано критичну оцінку сучасному стану обліку і контролю виробничих запасів та розроблено рекомендації щодо їх удосконалення; – удосконалено методику аналітичного та синтетичного обліку зворотних відходів;

Автор	Назва дисертації	Авторські пропозиції
		<ul style="list-style-type: none"> – визначено шляхи удосконалення організації внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів та розроблено методику його застосування на молокопереробних підприємствах; – запропоновано алгоритм автоматизованого розрахунку первісної вартості придбаних виробничих запасів.
Бурдейна Людмила Володимирівна	Облік та оцінка виробничих запасів у інформаційній системі підприємства (2015 р.)	<ul style="list-style-type: none"> – здійснено аналіз сучасного стану, перспектив розвитку й організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств деревообробної промисловості, обґрунтовано їх вплив на організацію обліку виробничих запасів; – розроблено комплексну систему обліково-інформаційного забезпечення оцінки виробничих запасів підприємств деревообробної промисловості; – удосконалено порядок організації обліку виробничих запасів у частині формування облікової політики підприємств деревообробної промисловості; – удосконалено процедуру оцінки виробничих запасів при їх вибутті; – визначено методичні та організаційні аспекти оцінки й визнання в обліку виробничих запасів шляхом розробки структурно-логічної моделі формування облікової інформації щодо первісної вартості виробничих запасів.
Стецюк Надія Євгенівна	Облік і аналіз виробничих запасів підприємств деревообробної промисловості України (2015 р.)	<ul style="list-style-type: none"> – узагальнено організаційні та методичні положення аналітичного забезпечення управління виробничими запасами підприємством через: визначення та формування класифікації джерел інформації для аналізу виробничих запасів підприємств деревообробної галузі, розробку структурно-логічної схеми розрахунку потреб підприємства в конкретних виробничих запасах, розширення переліку загальних показників аналізу ефективності використання виробничих запасів, уточнення порядку розрахунку коефіцієнтів ефективності використання виробничих ресурсів за даними фінансової звітності підприємства;

Автор	Назва дисертації	Авторські пропозиції
Стецюк Надія Євгенівна	Облік і аналіз виробничих запасів підприємств деревообробної промисловості України (2015 р.)	<ul style="list-style-type: none"> – удосконалено методичні аспекти аналізу ефективності використання виробничих запасів в контексті побудованої моделі управління запасами підприємства, що дає можливість визначати вплив на розмір прибутку витрат, пов'язаних з їх зберіганням; – обґрунтовано порядок відображення в обліку операцій з руху виробничих запасів шляхом побудови матриці-кореспонденції рахунків, а також деталізації аналітичних складових субрахунку 201 «Сировина й матеріали» на основі ранжування ознак якісного складу сировини та географії постачання; – удосконалено методику розподілу транспортно-заготівельних витрат через обґрунтування та виділення аналітичних ознак щодо місцезнаходження, назви постачальника, способу доставки за рахунком 209 «Інші матеріали».

Проведене дослідження доводить, що вирішення суперечливих та дискусійних питань в обліку виробничих запасів є актуальним для більшості національних підприємств незалежно від їх галузевих особливостей та виду діяльності. Це потребує подальших наукових розробок з метою підвищення якості інформаційного забезпечення управління виробничими запасами.

Список використаних інформаційних джерел

1. Бурдейна Л. В. Облік та оцінка виробничих запасів у інформаційній системі підприємства : дис.. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Бурдейна Людмила Володимирівна. – Львів : ЛТЕУ, 2015. – 183 с.
2. Сайко О. В. Облік і контроль виробничих запасів молокопереробних підприємств : дис.. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Сайко Олена Василівна. – Київ : КНЕУ, 2014. – 204 с.

3. Стецюк Н. Є. Облік і аналіз виробничих запасів підприємств деревообробної промисловості України : дис.. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Стецюк Надія Євгенівна. – Київ : КНЕУ, 2015. – 179 с.
4. Чук О. В. Облік та аналіз використання виробничих запасів олійно-жирових підприємств : дис.. канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Чук Олена Вікторівна. – Київ : КНЕУ, 2011. – 166 с.

Ю. О. Ночовна, к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту;

Д. Т. Курзанцева, магістрант

Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ У КОНТЕКСТІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

Базовою галуззю економіки України є сільське господарство, яке залишається провідною бюджетоутворюючою сферою діяльності, що забезпечує зростання ВВП та надходження іноземної валюти в країну. Рівень його розвитку значною мірою впливає на стан і можливості розвитку інших галузей економіки.

Так, з 2010 по 2016 рр. зростання обсягу сільськогосподарської продукції у загальній вартості ВВД країни склало 243,6 млрд грн. За рахунок продажу сільськогосподарської продукції забезпечується близько 14 % ВВД та понад 40 % всього експорту держави. За даними державної служби статистики України у 2016 р. загальний експорт продукції аграрного бізнесу склав 15,2 млрд дол., що на 4 млрд дол. більше, ніж у 2015 р. При цьому домінуючою є продукція рослинництва, яка займає 72,7 % усієї сільськогосподарської продукції. Найбільшу частку в експорті продукції рослинного походження (понад 8 млрд дол.) займає експорт зернових – близько 6 млрд дол. на рік.

Рівень рентабельності сільськогосподарського виробництва в 2016 р. склав 37,3 %. Після рекордного 2015 р. це – другий за величиною показник за всю історію розвитку сільського господарства України з 1995 р. Проте порівняно з 2015 р. рівень рен-

табельності по галузі зменшився на 8,6 відсоткових пункти (в. п.) – з 45,9 % до 37,3 %. При цьому по продукції рослинництва цей показник знизився на 6,6 в. п., тоді як у тваринництві – на 14,9 в. п. Така ситуація склалася під впливом суттєвого зростання собівартості більшості видів сільськогосподарської продукції (на 11–38 %) на фоні значно повільнішого зростання цін, які у 2016 р. по продукції рослинництва зросли на 9 %, а по продукції тваринництва – на 1,7 %.

Отже, динаміка останніх років свідчить про стійкий тренд щодо підвищення ролі і місця сільського господарства країни та її регіонів у національній економіці. За таких обставин надзвичайно актуальним є створення передумов для ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств та забезпечення прибуткового ведення аграрного бізнесу. Вирішальним питанням при цьому безумовно є необхідність отримання доходів, що створюють основу для самофінансування підприємства за умови, що їх розмір є достатнім для покриття витрат, виконання зобов'язань перед бюджетом та утворення чистого прибутку.

Дослідженню проблем обліку доходів значну увагу приділили у своїх працях відомі вітчизняні вчені: М. С. Білик, М. А. Болух, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Л. П. Грабовецький, Л. В. Гуцаленко, М. Я. Дем'яненко, В. М. Жук, В. П. Завгородній, Г. Г. Кірейцев, Т. Д. Косова, М. В. Кужельний, Л. П. Кулаковська, І. Д. Лазаришина, М. М. Коцупатрий, В. Б. Моссаковський, В. Г. Нашкерська, М. Ф. Огійчук, М. С. Пушкар, П. Т. Саблук, В. К. Савчук, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Н. М. Ткаченко, Б. Ф. Усач, М. Г. Чумаченко, В. П. Шило та інші. Активно займалися вирішенням зазначених проблем і зарубіжні науковці: Х. Андерсен, А. Бабо, П. С. Безруких, Л. А. Бернстайн, І. А. Бланк, Р. Брейлі, Ван Бреда, К. Друрі, Б. Нидлз, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, Е. С. Хендріксен, А. Д. Шеремет та інші.

Окремі проблеми обліку доходів сільськогосподарських підприємств досліджувалися у дисертаціях О. В. Мельничук (2006 р.), Т. М. Берднікової (2008 р.), С. О. Кучеркової (2008 р.), В. В. Пасенко (2008 р.), О. А. Подолянчук (2009 р.), Н. В. Прохар (2009 р.). Проте віддаючи належне науковим розробкам провідних вчених, слід відзначити, що низка проблемних питань в обліку до-

ходів сільськогосподарських підприємств до сьогодні залишаються не достатньо вирішеними.

Так, якісно нового змісту набувають питання удосконалення обліку доходів в аграрному бізнесі у зв'язку із запровадженням П(С)БО 30 «Біологічні активи» на базі міжнародного стандарту № 41 «Сільське господарство». Адже, відтепер дохід від сільськогосподарської діяльності визнано окремою обліковою категорією, а в бухгалтерському обліку запроваджена методика визначення та узагальнення інформації про доходи від сільськогосподарської діяльності та фінансові результати основана на МСФЗ. За П(С)БО 30 «Біологічні активи» передбачено визначати фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів з наступними уточненнями на кожну дату балансу та на дату реалізації. Таким чином у сільському господарстві фінансовий результат визначається не у момент реалізації продукції, а під час її отримання із виробництва.

До того ж, до сьогодні залишаються невирішеними існуючі неузгодження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», 30 «Біологічні активи», 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», 32 «Інвестиційна нерухомість».

Виникла об'єктивна необхідність виділення у складі рахунка 70 субрахунку 706 «Дохід від реалізації поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції». Інформація накопичена за кредитом даного субрахунку розкриватиме суттєву частку доходів від основної операційної діяльності аграрного підприємства. Відповідні групи доходів від реалізації поточних біологічних активів за галузями сільськогосподарського виробництва доцільно буде відображати на аналітичних рахунках, виділених до запропонованого рахунку 706 «Доходи, отримані від реалізації поточних біологічних активів»:

7061 «Доходи від реалізації поточних біологічних активів в галузі рослинництва»;

7062 «Доходи від реалізації поточних біологічних активів в галузі тваринництва».

З метою підвищення якісних характеристик звітної інформації доцільно внести зміни у дохідні статті форми 2 Звіт про

фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) шляхом їх конкретизації за видами діяльності.

Для удосконалення обліку доходів конкретного підприємства необхідно здійснити такі заходи:

- удосконалити класифікацію доходів від операційної діяльності залежно від специфіки діяльності сільськогосподарського підприємства з метою покращення якості облікової інформації, повнішого розкриття специфічних показників діяльності сільськогосподарського підприємства;
- деталізувати рахунки та субрахунки для обліку доходів, отриманих від реалізації продукції тваринництва та рослинництва; від надання послуг допоміжних та обслуговуючих виробництв, що сприятиме більш чіткому формуванню облікової інформації стосовно отриманих доходів;
- удосконалити методику синтетичного та аналітичного обліку доходів сільськогосподарських підприємств, що дозволить пристосувати її до потреб управління та податкових розрахунків;
- удосконалити порядок відображення доходів у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) шляхом їх конкретизації за видами діяльності з метою підвищення якісних характеристик звітної інформації;
- розробити форми внутрішньої звітності підприємства з метою удосконалення інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень та його ефективного використання в управлінні.

Л. В. Піддубна, к. філос. н., доцент, заступник директора
Харківський інститут фінансів Київського національного
торговельно-економічного університету

ОРГАНІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТООБОРОТУ В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Документи є засобами фіксації інформації, факторами об'єктування професійних взаємозв'язків, забезпечуючи інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень на всіх рівнях і супроводжуючи всі бізнес-процеси суб'єктів господарювання. Традиційні методи роботи з документами стають не результативними. Постійне збільшення обсягів інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень, призводить до

необхідності вживання інтегрованих систем електронного документообігу. Саме тому сьогодні питання створення, накопичення, зберігання, архівації, аналізу, обробки інформації постають на новому, більш якісному рівні, а правильна організація діловодства на підприємствах і організаціях будь-якої форми власності впливає на ефективність та результати їх діяльності. Використання комп'ютерних технологій, для яких характерні висока гнучкість, мобільність і здатність пристосовуватися до різних умов роботи, відкриває нові перспективи для високопродуктивного документального забезпечення сфери управління. Ефективність організації діловодства теж істотно підвищується з переходом на комп'ютерне опрацювання ділової документації.

Актуальним залишається питання організації діловодства в економіці, необхідністю якого опікувався Нобелівський лауреат 1991 р. Рональд Гаррі Коуз (США), який зазначав, що «вартість укладання та виконання контрактів і утримання організації» становить значну частину загальних ресурсів економіки. Дослідник започаткував поняття «витрати з діловодства», відповідно до якого він формулював витрати як «кошти, необхідні для управління виконанням контрактів та для здійснення локальних заходів у рамках організації». На думку вченого, існування фірм, різних корпоративних об'єднань, варіантів контрактів і навіть структура фінансової системи залежить від врахування таких організаційних витрат на укладання угод. Поєднуючи різні типи витрат на організаційну діяльність, Р. Коуз запропонував шлях до комплексного аналізу інститутів економічної системи, довівши, що багато економічних законів не мають реального значення при нульових витратах з діловодства.

Рационалізація діловодства, яка неможлива без використання комп'ютерної техніки, являє собою найважливіший напрямок наукової організації роботи працівників апарату управління і засіб оптимізації процесу управління [1–4].

Розроблені і запропоновані на ринку програмного забезпечення комплексні програмні рішення, що повністю враховують специфіку ведення вітчизняного діловодства: мову, структуру, традиції побудови, нормативні вимоги, перспективи адаптації й технологію автоматизації, серед яких «Documentum», «LanDocs», «eDOCS», «OPTIMA-WorkFlow», ISIDA eDoc, «CORPORATE

BUSINESS», «ЕВФРАТ-Документооборот», «ДЕЛО», «UMS Docs», «DocUnity», «ІС:Документооборот 8», «Мастер-Док», «DocsVision», «ЕСКАДО», «Босс-Референт» тощо. Таке різноманіття пропозицій систем електронного документообігу дає можливість будь-якому підприємству вибрати найбільш оптимальне для себе рішення, забезпечує автоматизацію комплексу операцій з опрацювання управлінських документів: реєстрацію (облік) документів, довідкову, контрольну й пошукову роботи, збереження відповідної інформації у процесі створення документів тощо.

Окрім того, розроблено і запроваджено цілу низку нормативних документів, що регламентують сучасні стандарти організації діловодства:

- Закон України від 22.05.2003 № 851-IV «Про електронні документи та електронний документообіг»;
- Закон України від 22.05.2003 № 852-IV «Про електронний цифровий підпис»;
- Закон України від 24.12.1993 № 3814-XII «Про Національний архівний фонд та архівні установи»;
- Закон України від 09.04.1999 № 595-XIV «Про обов'язковий примірник документів»;
- ДСТУ 2732: 2004. Діловодство й архівна справа. Терміни та визначення понять;
- ДСТУ 2392-94. Інформація та документація. Базові поняття. Терміни та визначення;
- ДСТУ 3017-95. Видання. Основні види. Терміни та визначення;
- ДСТУ 4163-2003. Державна уніфікована система документації. Уніфікована система організаційно-розпорядчої документації. Вимоги до оформлення документів.

Електронний документ є продуктом технологічного процесу документування інформації, об'єктом правового регулювання, складовою електронного діловодства суб'єктів господарювання. У сучасних системах документообігу текст документу зазвичай зберігається нарізно від реквізитів у різних полях бази даних і при «зборці» документа з контенту окремих полів бази даних відразу постає питання яке саме подання документа підписано електронним цифровим підписом. Зокрема, є можливість подан-

ня електронного документу в форматах doc, pdf, docx, rtf, html, а також потенційна можливість змінювати атрибути полів бази даних. Оригіналом електронного документа вважається електронний примірник з електронним цифровим підписом автора.

На сучасному етапі розвитку соціуму електронні документи створюються, обробляються, відправляються, передаються, зберігаються, використовуються, архівуються та знищуються за допомогою систем електронного документообігу, які ґрунтуються на відповідних стандартах і специфікаціях мов моделювання бізнес-процесів та забезпечують високу швидкість обробки інформації, розосередження даних, доступ до джерел інформації незалежно від їх розміщення.

Список використаних інформаційних джерел

1. Піддубна Л. В. Діловодство як складова інфраструктури електронного бізнесу [Електронний ресурс] / Л. В. Піддубна // Проблеми економіки. – 2014. – № 3. – С. 268–273. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pekon_2014_3_36. – Назва з екрана.
2. Піддубна Л. В. Кіберпростір як відображення трансформацій інформаційної економіки [Електронний ресурс] / Л. В. Піддубна // Вісник Житомирського державного університету імені Івана Франка. Філософські науки. – 2016. – Вип. 1. – С. 107–112. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vzduffn_2016_1_20. – Назва з екрана.
3. Кулик В. А. Документування господарських операцій в електронному середовищі / В. А. Кулик // Науковий Вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Сер.: Економічні науки. – 2013. – № 3(59). – С. 325–331.
4. Кулик В. А. Розвиток бухгалтерського обліку в Україні / В. А. Кулик // Актуальні проблеми економіки. – 2016. – № 6. – С. 343–350.

Т. А. Піхняк, к. е. н., доцент кафедри фінансів, обліку та аудиту Хмельницький кооперативний торговельно-економічний інститут

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА ЇЇ ЗНАЧЕННЯ У ДІЯЛЬНОСТІ ОСББ

В сучасних умовах динамічного світу, який дає багато непростих викликів, самоорганізація людей та їх об'єднання є однією із заporук стабільного життя та побуту. Для такої само-

організації державою створено багато механізмів, однак одним із найбільш популярних на даний момент є об'єднання співвласників багатоквартирних житлових будинків (ОСББ).

Функціонування ОСББ супроводжується безперервним кругообігом коштів, їх розподілом та використанням. При цьому визначаються та аналізуються джерела коштів, напрями та форми фінансування, проводяться різного виду розрахунки. Усі результати цих процесів відображаються у фінансовій звітності. Саме вона виступає надійним першоджерелом результатів господарської діяльності та містить інформацію про фінансовий стан організації.

Однак, у процесі діяльності ОСББ виникають проблеми різного характеру: застарілість обладнання, неефективність керівництва, невміння вчасно попереджати проблеми, несистемний підхід до їх вирішення, а також проблеми щодо складання та подання фінансової звітності. Усі ці питання мають шанс бути вирішеними лише при належній організації і управлінні ОСББ, якісній нормативно-правовій базі, організації обліку та правильності складання звітності.

Дослідження фінансової звітності, її повноти, об'єктивності, якості інформації мають важливе значення у діяльності ОСББ.

Неприбуткові організації, у тому числі ОСББ, що відповідають вимогам п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу [1], складають та подають Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації за формою, затвердженою наказом № 553 [2]. Даний звіт прирівнюється до податкової декларації – документа, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операцій, доходів, щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору.

З 01.01.2017 р. ОСББ зобов'язані складати та подавати разом з вищезазначеним Звітом до контролюючих органів фінансову звітність, яка є додатком та невід'ємною частиною Звіту (до 01.01.2017 р. фінансова звітність подавалася за бажанням).

На сьогоднішній день із прийняттям нового Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] від-

булися суттєві зміни, що стосуються класифікації підприємств на мікропідприємства, малі, середні та великі. Дана класифікація впливає на: строки оприлюднення фінансової звітності різними типами підприємств; використання спрощених форм фінансової звітності. По-перше, мікропідприємства та малі підприємства для звітування використовують П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [4]. По-друге, мікропідприємства і малі підприємства, непідприємницькі товариства та представництва іноземних суб'єктів господарювання складають скорочену за показниками фінзвітність у складі балансу та звіту про фінансові результати. Так, згідно з прийнятим Законом [3] для цілей бухгалтерського обліку встановлено таку класифікацію підприємств (табл. 1).

Таблиця 1 – Класифікація підприємств [3]

Тип підприємства	Балансова вартість активів	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Середня кількість працівників
Мікро	до 350 тис. євро	до 700 тис. євро	до 10 осіб
Малі	до 4 млн євро	до 8 млн євро	до 50 осіб
Середні	до 20 млн євро	до 40 млн євро	до 250 осіб
Великі	понад 20 млн євро	понад 40 млн євро	понад 250 осіб

Як бачимо, дана класифікація відрізняється від встановленої ст. 55 Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. № 436 – IV. Критеріями для визначення належності підприємства до тієї чи іншої групи є сукупна вартість активів, чистий дохід від реалізації та середня кількість працівників. Якщо підприємство раніше не підпадало під критерії малого підприємства тільки через кількість працюючих, то наразі це стає можливим за умови відповідності по критеріям вартості активів і величині чистого доходу.

Для неприбуткових організацій установлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати [3].

У табл. 2 розглянуто строки подання фінансової звітності ОСББ до її адресатів.

Таблиця 2 – Адресати, строки, обсяг подання фінансової звітності ОСББ

Одержувач фінансової звітності	Строк подання	Обсяг фінансової звітності
Органи статистики	Не пізніше ніж 28 лютого року, наступного за звітним	Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, у складі: форма № 1-мс «Баланс», форма № 2-мс «Звіт про фінансові результати»
ДФС	Протягом 60 календарних днів після закінчення звітного року (до 1 березня)	
Державний реєстратор	До 1 червня року, наступного за звітним	
Співвласники ОСББ	Відповідно до Статуту та на вимогу співвласника	
Асоціації ОСББ	На вимогу	
Трудовий колектив ОСББ	На вимогу трудового колективу	
Інші особи	На вимогу	

Певні вимоги щодо обов'язкового подання звітності трактує і Закон про ОСББ. Так, зокрема, ОСББ на вимогу співвласника зобов'язане надати йому для ознайомлення всі свої фінансові звіти. Такий обов'язок чітко передбачений ч. 2 ст. 14 Закону про ОСББ [5].

Отже, для покращення діяльності ОСББ, слід забезпечити правильне складання та відображення в ній даних фінансового обліку, своєчасне подання та обов'язкове оприлюднення фінансової звітності.

Список використаних інформаційних джерел

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page3>. – Назва з екрана.
2. Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 17.06.2016 р. № 553. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0932-16>. – Назва з екрана.
3. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» [Електронний ресурс] : Закон України від 5.10.2017 р. № 2164-VIII. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>. – Назва з екрана.

4. Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва [Електронний ресурс] : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 із змінами, внесеними згідно з наказами Міністерства фінансів № 1591 від 09.12.2011 р. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO25.aspx>.4. – Назва з екрана.
5. Про об'єднання співвласників багато-квартирного будинку : Закон України від 29.11.2001 р. № 2866-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 10. – С. 78.

*І. Й. Плікус, к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів і підприємництва; І. С. Ганус, студент
Сумський державний університет*

РИЗИКИ ШАХРАЙСТВА З ФІНАНСОВОЮ ЗВІТНІСТЮ

Як показало дослідження, актуальним питанням на сьогодні для кожного підприємства є проблеми виявлення зловживань і боротьба з ним. Це пов'язано з тим, що незважаючи на постійний розвиток систем внутрішнього контролю й аудиту втрати бізнесу від шахрайства на підприємствах ростуть щороку.

Проблематикою фальсифікації фінансової звітності, займаються багато зарубіжних теоретиків і практиків, а також аудиторські компанії (Deloitte, PwC, Ernst & Young, KPMG) та громадські організації з бухгалтерського обліку та аудиту. Слід зазначити й зростання інтересу до цієї проблематики й у консалтинговій та юридичній практиці, а також у вітчизняній науковій літературі. У роботі [1] досліджено сучасний стан маніпулювання показниками фінансової звітності на вітчизняних підприємствах та визначено способи ідентифікації маніпулювання обліковими записами. Автор статті [2] розкриває сутність внутрішнього аудиту шахрайства через процес ідентифікації ознак шахрайства з метою своєчасного попередження шахрайських дій і маніпуляцій з обліковими даними. У статті [3] проаналізовано роль внутрішніх аудиторів у попередженні та виявленні шахрайств.

Бізнес-середовище, в якому здійснюється господарська діяльність підприємств, характеризується, з одного боку, зростаючою глобалізацією, посиленням контролю за дотриманням законо-

давства і відповідальністю перед суспільством, а з іншого – економічними ризиками, одним із яких є шахрайство й тренд якого в усьому світі, в тому числі й в Україні, є стійким та зводиться до: 1) розкрадання активів; 2) корупції; 3) маніпуляції зі звітністю та обліковими даними. За даними аудиторських фірм PwC та KPMG більше 90 % випадків шахрайських дій з боку співробітників компанії обумовлена, або повною відсутністю внутрішнього контролю (71 %), або її недоліками (10 %) [4, 5]. Відтак нагальними стають дослідження питань, пов'язаних з організацією ефективної системи протидії шахрайству, одним з ключових компонентів якої є оцінка ризиків пов'язаних з шахрайством.

Дослідження проведені KPMG для країн СНД показали, що одним із відділів найбільш схильних до шахрайських дій є відділ фінансів і бухгалтерського обліку (20 %) й одним із видів шахрайства, а саме фінансового шахрайства є фальсифікація фінансової звітності (11 %) [6] і це, в першу чергу, завдає шкоди користувачам звітності, вводячи їх в оману, внаслідок чого приймаються невірні рішення. Саме від цього виду фінансового шахрайства втрати для підприємства є найбільш значущі, так як виявити і попередити викривлення облікових даних та фальсифікацію фінансової звітності є вкрай важко, оскільки крім навмисних викривлень є ще й когнітивні викривлення в умовах неоднозначності [7, 8], тобто викривлення, які є результатом виникнення конфліктів професійних суджень з застосування нормативних документів та положень бухгалтерського обліку (оцінка та методика відображення активів, зобов'язань, доходів, витрат в бухгалтерському обліку базуються на суб'єктивних судженнях, допущеннях). Тому необхідним є, з одного боку, розробка механізмів зниження ризику фальсифікації фінансової звітності внаслідок виникнення конфліктів професійних суджень й, з іншого, – виявлення, ранжирування й оцінювання потенційних ризиків фальсифікації фінансової звітності. У цьому зв'язку пропонуємо схему ризиків, які можуть виникнути при шахрайстві з фінансовою звітністю (рис. 1) з метою контролю ризиків фальсифікації фінансової звітності та спотворення облікових даних.



Рисунок 1 – Схема ризиків шахрайства з фінансовою звітністю

Підсумовуючи, зазначимо, що в умовах неефективно контрольованого середовища завжди зростають ризики виникнення шахрайства й для їх виявлення недостатньо використовувати стандартні методи аудиту, так як шахрайство, у більшості випадків, супроводжується продуманістю схем, навіть у існуючих «бібліотеках ризиків», які ведуть аудиторські компанії «великої четвірки» (KPMG, PwC, Ernst & Young, Deloitte), не завжди можна знайти детальні рішення по ідентифікації та способам виявлення ризиків.

Список використаних інформаційних джерел

1. Проскуріна Н. М. Маніпулювання фінансовими результатами: передумови, ознаки та способи виявлення [Електронний ресурс] / Н. М. Проскуріна // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. – 2014. – № 1. – С. 110–114. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pirpr_2014_1_27. – Назва з екрана.
2. Сметанко О. В. Сутність внутрішнього аудиту шахрайства в системі корпоративного управління акціонерного товариства [Електронний ресурс] / О. В. Сметанко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2015. – № 3. – С. 22–30. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnr_2015_3_6. – Назва з екрана.

3. Шестакова О. Відповідальність та скептицизм внутрішніх аудиторів в оцінці ризиків шахрайства [Електронний ресурс] / О. Шестакова // Економіст. – 2014. – № 2. – С. 54–56. – Режим доступу: [file:///C:/Users/msi/Downloads/econ_2014_2_16%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/msi/Downloads/econ_2014_2_16%20(3).pdf). – Назва з екрана.
4. Исследование АСFE о мошенничестве в 2016 году. Общие данные [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://hr-security.ua/acfe-survey-2016-part-1>. – Назва з екрана.
5. Украинцы украли у своих работодателей \$5,5 млрд [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.segodnya.ua/economics/business/ukraincy-ukrali-u-svoih-rabo-todateley-55-mlrd-554767.html>. – Назва з екрана.
6. Портрет современного корпоративного мошенника – 2016. Результаты исследования КПМГ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ru/pdf/2016/12/ru-gu-profiles-of-the-fraudster-russia-and-the-cis.pdf>. – Назва з екрана.
7. Рогозний С. Помилки та результати шахрайства у фінансовій звітності [Електронний ресурс] / С. Рогозний // Вісник МСФЗ. – 2015. № 11. – Режим доступу: <http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine/article/FZ000628>. – Назва з екрана.
8. Михальчишина Л. Г. Внутрішній аудит у запобіганні помилок і шахрайства на підприємстві / Л. Г. Михальчишина, В. В. Калашник // Економічні науки : зб. наук. праць ВНАУ. – Вип. 2 (64). – Вінниця : ВНАУ. – 2012. – С. 94–99.

О. А. Полянська, к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет,

БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

На даному етапі розвитку вітчизняного бізнесу, особливої актуальності набувають проблемні питання розробки та впровадження системи бюджетування вітчизняними суб'єктами господарювання. Так, ефективність управління підприємством здебільшого залежить від дієвості системи бюджетування. Важливість бюджетування, як ефективної системи фінансового планування, усвідомлюється вітчизняними управлінцями, проте, разом з тим, виникає необхідність у розробці методики та діє-

вого механізму впровадження бюджетування в практичну діяльність суб'єктів господарювання.

Бюджетування – це процес підготовки, організації та контролю бюджетів з метою розробки та прийняття оптимальних управлінських рішень. Бюджет являє собою фінансовий план компанії, що відображає в кількісному вираженні стратегічні і тактичні цілі її діяльності та заходи щодо їх досягнення.

Найбільш важливими вимогами до бюджетів є: відповідність цілям і задачам фінансової стратегії підприємства, цілісність, системність, доступність, сумісність, коректність, узгодженість, оперативність і функціональність.

Основні принципи бюджетного планування:

- уніфікація всіх бюджетних форм, бюджетних періодів і процедур розробки для компанії і всіх структурних підрозділів незалежно від специфіки їх господарської діяльності;
- сумісність бюджетних форм, форматів з встановленими формами іншої внутрішньої звітності підприємства;
- сумісність допоміжних бюджетних документів з основними бюджетними формами;
- забезпечення можливості складання зведеного бюджету;
- стабільність, незмінність процедур бюджетування і встановлених цільових нормативів протягом усього бюджетного періоду;
- поділ накладних витрат на витрати структурних підрозділів і компанії в цілому за формулою, єдиної для всіх підрозділів;
- безперервність процедури складання бюджетів, що передбачає регулярний перегляд і коригування раніше зроблених прогнозів на новий період, не чекаючи завершення діючого;
- завчасне формулювання фінансових цілей всіх підрозділів у вигляді завдань визначених норм рентабельності;
- облік доходів і витрат, надходжень і списань грошових коштів в порівнянних за часом одиницях обліку;
- детальний облік найбільш важливих статей витрат, чия частка в чистих продажах досить велика.

Система бюджетування передбачає багатоваріантний аналіз фінансових наслідків реалізації встановлених планів, передбачає

аналіз різних сценаріїв зміни фінансового стану підприємства, оцінки фінансової стійкості в мінливих умовах зовнішнього середовища.

Бюджетування виконує три основні функції.

Функція планування. Бюджетування є основою для внутрішньо-фірмового планування. Виходячи із стратегічних цілей підприємства, бюджети вирішують завдання розподілу фінансових ресурсів, що знаходяться в розпорядженні підприємства. Розробка бюджетів надає кількісну визначеність обраним перспективам діяльності підприємства, всі витрати і результати набувають грошового вираження.

Функція обліку. Бюджетування є також основою для управлінського обліку. Система обліку повинна надавати інформацію щодо основних показників діяльності підприємства в розрізі підрозділів, видів продукції, сегментів збуту та інше. Завдяки бюджетуванню на підприємстві можна отримувати точну інформацію, порівнювати намічені цілі з дійсними результатами діяльності підприємства. Роль бюджетування в управлінському обліку полягає в тому, щоб відображати рух грошових коштів, фінансових ресурсів, рахунків і активів підприємства в максимально зручній формі, своєчасно подавати показники фінансової діяльності підприємства в найбільш прийнятному для прийняття ефективних управлінських рішень вигляді.

Функція контролю. Також важлива для підприємства. Зрозуміло, що яким би не був хороший план, він залишається марним, якщо немає ефективного контролю за його здійсненням. Бюджет являє собою набір показників або критеріїв, які повинні використовуватися при контролі за діяльністю підприємства. Шляхом безперервного зіставлення фактичних даних з плановими показниками можна оцінювати діяльність на будь-якому етапі. Бюджетне планування дозволяє виявити відхилення діяльності від того, що передбачалося бюджетом, і скорегувати дії.

Основними управлінськими завданнями, які розв'язуються за допомогою бюджетування, є:

- економічно обґрунтоване планування операцій, що забезпечують досягнення цілей підприємства;

- координування різних бізнесів і структурних підрозділів підприємства;
- оперативне відстеження відхилень фактичних результатів діяльності підприємства та його структурних підрозділів від поставлених цілей;
- ефективний контроль за витрачанням фінансових і матеріальних ресурсів, забезпечення планової дисципліни;
- оцінка виконання плану центрами фінансової відповідальності.

Результати дослідження процесу бюджетування на вітчизняних підприємства дозволяють зазначити наступні проблемні аспекти та виявити такі недоліки: тривала процедура розробки і узгодження бюджетів, дублювання роботи різних служб, недосконала система автоматизації процесу бюджетування, відірваність бюджетів від стратегій, складна адаптація моделі бюджетування до швидко мінливих умов зовнішнього середовища.

Основними напрямками вдосконалення процесу бюджетування повинні стати:

- зменшення горизонту планування;
- виключення з процесу бюджетування деяких функцій і підрозділів, що беруть участь при виконанні того чи іншого етапу розробки бюджету;
- впровадження комп'ютерної інформаційної системи зі спеціальними модулями;
- чітка структуризація процесу бюджетування і чіткий розподіл функцій і визначення осіб, відповідальних за конкретні процеси.

Реалізація даних заходів дозволить скоординувати зусилля всіх підрозділів на досягнення цілей підприємства і поліпшити його фінансово-економічні показники.

Список використаних інформаційних джерел

1. Ананська М. Класифікація чинників впливу на бюджетування в системі управління промисловим підприємством / М. Ананська // Економічний аналіз. – 2013. – № 13. – С. 275–280.
2. Головка О. Г. Впровадження сучасної системи бюджетування / О. Г. Головка, А. М. Фьодорова, О. Я. Петрук // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. – 2015. – № 4. – С. 117–122.

П. Г. Пономаренко, к. э. н., доцент, заведующий кафедрой
бухгалтерского учета
Учреждение образования «Белорусский торгово-экономический
университет потребительской кооперации»
Е. П. Пономаренко, к. э. н., доцент, доцент кафедры
«Экономика»
Учреждение образования «Гомельский государственный
технический университет имени П. О. Сухого»

ИДЕНТИФИКАЦИЯ И УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ПРЕОБРЕТЕНИЮ ТОВАРОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

В экономической литературе, а также в нормативных правовых актах, регламентирующих бухгалтерский учет и налогообложение в Республике Беларусь, наряду с понятием «затраты» используются термины «издержки» и «расходы», отличительные особенности которых и условия применения четко не определены. Отсутствие однозначных критериев разграничения этих экономических понятий приводит к их отождествлению и, как следствие, к ошибкам при их идентификации, а также к искажению учетной и отчетной информации, формируемой для целей управления. Уточнение сущностных характеристик данных понятий весьма актуально для правильной организации их учета.

Учеными в Республике Беларусь и в зарубежных странах «издержки» в большинстве случаев квалифицируются как затраты на осуществление какого-то процесса. По мнению Ч. Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, для управления производственным или торговым процессом нужна информация не просто о затратах, а о затратах на что-либо, именуемых издержками. При этом «объект учета затрат» они определяют как некую деятельность, для которой производится сбор и измерение данных об издержках [3, с. 20]. Р. Энтони под издержками понимает денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-то целью [4, с. 46]. О. Карпенко также акцентирует внимание на необходимости решения терминологических проблем для улучшения качества ученого продукта [1, с. 41].

По нашему мнению, издержками целесообразно считать стоимость потребленных экономических ресурсов в процессе

создания (производства) новых видов активов (продукции, работ, услуг) или осуществления процесса приобретения товаров. С нашей точки зрения, применительно к торговле, издержками можно считать только производительные затраты на приобретение товаров (транспортные затраты по доставке и др.), которые по какой-либо причине не были включены в стоимость приобретенных товаров и учитываются на затратных счетах. Все остальные торговые затраты не влияют на себестоимость приобретенных товаров и фактически являются расходами на реализацию, относящимися к отчетному периоду формирования финансового результата.

Регламент формирования стоимости краткосрочных материальных активов, представленный в МСФО 2 «Запасы» [2] предусматривает включение в покупную стоимость приобретаемых товаров как их стоимости по отпускным ценам поставщиков без налога на добавленную стоимость, так и суммы дополнительных производительных издержек по приобретению товаров, возникающих в сфере товарного обращения. Очевидно, что дополнительные производительные затраты в сфере торговли – транспортные затраты по доставке от поставщиков (при условии формированиями последними отпускной цены франко-склад поставщика), затраты по таможенному оформлению грузов и затраты по доведению товаров в пригодное для реализации состояние, должны учитываться обособленно как активобразующие затраты, включаемые в фактическую себестоимость приобретаемых товаров. Однако национальный стандарт по бухгалтерскому учету товаров предусматривает учет дополнительных затрат торговли на приобретение товаров в составе расходов на реализацию.

Данный вид затрат, возникающих в торговле, целесообразно сразу включать в стоимость приобретенных товаров и учитывать на счете 41 «Товары». В случае невозможности идентификации дополнительных производительных затрат торговой организации по приобретению товаров в момент оприходования товаров в торговом объекте, предлагается учитывать дополнительные производительные затраты торговли на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов», субсчет «Транспортные и иные затраты по приобретению товаров».

В организациях оптовой торговли целесообразно организовать учет данного вида затрат по каждой партии приобретаемых товаров и включать их в себестоимость реализованных товаров по мере продажи соответствующей партии товаров. Аналогичный порядок распределения по отчетным периодам и списания транспортных и иных затрат по приобретению товаров можно использовать и в организациях розничной торговли, применяющих сплошную компьютерную идентификацию товаров с ведением партионного учета.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и применяющих только суммовой учет товаров, необходимо организовать учет дополнительных затрат по приобретению товаров по каждой товарной группе. Распределение и списание транспортных и иных производительных затрат по приобретению товаров на расходы по текущей деятельности следует осуществлять с учетом времени обращения соответствующей группы товаров в отчетном периоде. Списание производительных затрат торговли на приобретение товаров, приходящихся к реализованным в отчетном периоде товарам, следует осуществлять с кредита счета 16 «Отклонение в стоимости материалов» (субсчет «Транспортные и иные затраты по приобретению товаров») в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 4 «Себестоимость реализованных товаров (продукции, работ, услуг).

Остальные затраты торговых объектов, которые не связаны с движением физических единиц товаров, являются чистыми торговыми расходами отчетного периода. Они возникают при совершении операций по хранению и реализации товаров, а также их транспортировке между торговыми объектами внутри торговой организации. Такие расходы должны учитываться на счете 44 «Расходы на реализацию» и списываться по окончании месяца в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» субсчет 6 «Расходы на реализацию» без распределения. Для целей управленческого учета чистые торговые расходы, учтенные на счете 44 «Расходы на реализацию», целесообразно распределять по видам торговой деятельности и торговым объектам.

Изложенные в данной статье рекомендации по идентификации затрат, издержек и расходов в организациях осуществляющих торговую деятельность, методы их учета и распределения позволяют повысить эффективность и оперативность управления затратами. Правильная идентификация затрат по этапам их кругооборота дает возможность избежать многих методологических ошибок при ведении учета и составлении финансовой отчетности. Предложения авторов по совершенствованию учета и распределения издержек обращения весьма актуальны в связи с проводимой в Республике Беларусь работой по унификации национальных стандартов бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности.

Список использованных информационных источников

1. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія / О. В. Карпенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
2. Международные стандарты финансовой отчетности. – Москва : Аскери-АССА, 2010. – 1026 с.
3. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
4. Энтони Р. Н. Самоучитель по бухгалтерскому учету (Международный стандарт) / Р. Н. Энтони. – Москва : Триада НТТ, 1998. – 292 с.

***М. П. Попович, аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Львівський торговельно-економічний університет***

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПИВОВАРНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Облік і контроль виробничих витрат є найважливішою частиною операційної діяльності підприємства, а найбільша кількість господарських операцій, що здійснюється, пов'язана саме із виникненням витрат у процесі виробництва. Враховуючи те, що пивоварна промисловість є однією з матеріаломістких галузей, актуальність проблеми управління запасами і витрачанням матеріальних ресурсів, а також зміни підходів до обліку матеріальних витрат сумнівів не викликає.

У нових умовах господарювання облік матеріальних витрат виступає як функція управління матеріальними ресурсами, оскільки служить з одного боку в якості засобу інформації, з іншого, як засіб контролю за використанням матеріальних ресурсів. На нашу думку, удосконалення обліку матеріальних витрат в сучасних умовах повинно розглядатися як постійно діючий фактор забезпечення зростання ефективності виробництва.

Вивчення сучасного стану обліку матеріальних витрат на підприємствах пивоварної промисловості свідчить про його слабку відповідність вимогам посилення контролю за формуванням витрат. Це пояснюється тим, що матеріальні ресурси на досліджуваних підприємствах не завжди класифікуються і відображаються у поточному обліку в залежності від їх функціональної ролі, призначення і ступеня готовності до виробничого споживання.

Управління матеріальними ресурсами складається з процедури заготівлі, відпуску і використання матеріалів у виробництві, тому облік необхідно організувати в такому порядку, щоб можна було одержати дані про надходження сировини і матеріалів у відповідності з планом постачання, відповідність фактичної їх наявності нормам запасів, витрачання за кожен день (зміну) по нормах і відхиленнях від норм.

Облік матеріальних ресурсів на підприємствах пивоварної промисловості повинен здійснюватися поетапно, в залежності від технічних та організаційних особливостей виробництва: облік надходження матеріальних ресурсів; облік відпуску сировини і матеріалів у виробництво; облік запуску матеріальних ресурсів у виробництво; облік використання матеріалів за ходом технологічного процесу.

Облік надходження матеріальних цінностей повинен сприяти виявленню резервів і кращому використанню ресурсів. Ефективність заготівельної діяльності залежить від правильності розрахунку потреби у сировині та матеріалах, ступеня економічного обґрунтування планів постачання, термінів укладання господарських договорів із постачальниками та дотримання їх виконання.

Витрати основної сировини в пивоварній промисловості нормуються шляхом визначення величини витрат матеріальних і

сировинних ресурсів на одиницю готової продукції або напівфабрикатів. Норми витрачання сировини залежать від її якості, а також від конкретних виробничих умов підприємства.

В пивоварній промисловості сировина та напівфабрикати відпускаються в залежності від виробничої необхідності, що викликає відповідні труднощі при виявленні відхилень. Однак відпуск у виробництво більшості видів матеріальних ресурсів можливий на основі лімітно-забірних карт, що дозволить оперативно контролювати їх витрачання. Причому найбільш доцільно складати їх щодавно.

Важливим питанням у пивоварному виробництві є повне включення у собівартість продукції всіх виробничих витрат та їх правильне віднесення на окремі калькуляційні статті.

Враховуючи зарубіжний досвід, національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, кількісно-якісні характеристики сільськогосподарської сировини та матеріалів, найбільш доцільним буде, на нашу думку, на підприємствах пивоварної промисловості використання системи оцінки матеріалів за нормативною (стандартною) вартістю. Такий підхід передбачає встановлення заздалегідь стандартної нормативної вартості кожного найменування товару, а також у даному випадку на кожен вид і групу сировини і матеріалів, зареєстрованих у номенклатурі-ціннику, розраховується нормативна (стандартна) ціна, яка використовується протягом певного періоду як поточна облікова.

Використання в обліку матеріальних витрат їх оцінки за нормативною (стандартною) вартістю надасть можливість, на нашу думку, порівнювати нормативні ціни з фактичними, виявляти відхилення від стандартів матеріальних витрат, їх причини та винуватців і, крім того, розраховувати вплив зміни цін на результати діяльності підприємства.

Слід також зауважити, що правильне визначення собівартості продукції залежить в деякій мірі від точної оцінки незавершеного виробництва. Однак способи оцінки незавершеного виробництва на підприємствах галузі різні, оскільки одні пивзаводи оцінюють його по планових нормах, а інші – за фактичними витратами.

Однак на більшості підприємств галузі залишки незавершеного виробництва солоду оцінюються по вартості замоченого ячменю. У виробництві пива незавершене виробництво оцінюється за плановою вартістю витраченого на нього сировини і матеріалів з додаванням планових витрат на обробку по відповідних стадіях виробництва. Суттєвим недоліком в обліку незавершеного виробництва є те, що немає єдності статей витрат по яких слід оцінювати собівартість незавершеного виробництва. Все це в значній мірі спотворює собівартість окремих видів продукції, що виробляється.

Узагальнюючи вищевказане, можна зробити висновок, що в умовах нестабільності цін оцінка сировини і матеріалів на підприємствах пивоварної промисловості за нормативною (стандартною) собівартістю, на нашу думку, найбільш повно відповідає вимогам ефективного управління величиною матеріальних витрат, від якого, в свою чергу, залежить управління собівартістю, а значить, і фінансовими результатами.

Необхідно відмітити, що облік матеріальних витрат на пивоварних підприємствах із застосуванням пакетів прикладних програм значно полегшується за рахунок відсутності необхідності складання та зведення накопичувальних відомостей про витрати у виробництві сировини та матеріалів, палива тощо «вручну». Аналітична зведена інформація щодо матеріальних витрат формується автоматично згідно з параметрами, заданими користувачем. Виконавець лише заносить інформацію первинних носіїв щодо обліку матеріальних витрат до переліку господарських операцій підприємства за допомогою меню бухгалтерської програми. Іншим можливим варіантом є отримання цієї інформації з виробничого підрозділу пивоварного підприємства по каналах зв'язку.

Отже, узагальнюючи вищесказане, ми прийшли до висновку, що облік витрат матеріальних ресурсів на пивоварних підприємствах повинен, з одного боку, відповідати завданню точного відображення, наукового групування, узагальнення і контролю даних по наявності, руху і використанню сировини і матеріалів, а з іншого – відповідати постійно зростаючим вимогам управлінського персоналу в оперативній і зручній для користування інформації.

Список використаних інформаційних джерел

1. Головацька С. І. Деякі проблемні питання обліку виробничих запасів в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України / С. І. Головацька // Вісник Львівської комерційної академії. – 2015. – Вип. 49. – С. 138–143.
2. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в промисловості та інших галузях народного господарства : навч. посіб. / В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, П. А. Ільєнко. – Київ : Вища школа, 2002. – 463 с.

***Н. В. Прохар, к. е. н., доцент, доцент кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»***

ОПОДАТКУВАННЯ ІМПОРТНИХ ОПЕРАЦІЙ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ: ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ ВИРІШЕННЯ

Стимулювання здійснення зовнішньоекономічної діяльності суб'єктами господарювання є пріоритетним напрямом економічної політики кожної держави, оскільки таким чином налагоджуються тісні партнерські взаємовідносини між різними контрагентами, що сприяє залученню в країну іноземної валюти і забезпечує позитивний платіжний баланс. Крім того, зовнішньоекономічні операції є важливою складовою частиною доходів державного бюджету, а тому є найважливішим чинником фінансування економічних та соціальних проектів держави.

Дослідження норм чинного законодавства, що регулює порядок здійснення імпорتنих операцій, свідчить про відсутність системного підходу до організаційно-методичного забезпечення їх обліку та контролю, що призводить до серйозних порушень суб'єктами господарювання валютного, податкового та митного законодавства. Складність розуміння норм П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» та постійна зміна валютних курсів на практиці змушують працівників бухгалтерії постійно відслідковувати співвідношення вітчизняної та іноземної валюти, дописувати та налаштовувати програмні продукти для ведення достовірного обліку валютних операцій. Саме тому виникає потреба в подальшому розвитку методології обліку імпорتنих

операцій, враховуючи їх певну специфіку, суперечливість законодавства, недосконалість інформаційного забезпечення.

В умовах девальвації гривні стимулювання державою імпорتنих операцій має важливе значення для економіки України, тому оподаткування таких операцій повинно бути стабільним і прозорим. Однак, законодавчі прогалини щодо оподаткування імпорتنих операцій не призводять до ліквідації більшості тіньових схем, пов'язаних з відшкодуванням податку на додану вартість, а стимулювання імпорту товарів і послуг сумлінними платниками податків зводиться нанівець.

Особливості обліку та оподаткування експортно-імпорتنих операцій висвітлені у працях науковців, серед яких М. П. Войнаренко, Л. І. Ірха, Г. Ю. Коблянська, Ю. М. Лисенко, Т. М. Мельник, О. О. Непочатенко, Л. М. Очеретько, Н. В. Федькевич, Р. Л. Цебень та інші.

Для здійснення імпорту товарів юридичним особам – резидентам України для митного контролю необхідно надати такі документи:

- контракт;
- додаткову угоду до контракту (при зміні реквізитів для оплати чи інших істотних умов контракту);
- специфікацію до контракту (якщо в контракті не прописано асортимент товарів, а лише вказано загальну суму контракту);
- інвойс;
- платіжне доручення (при передоплаті за товари);
- прайс-лист на товари, що підлягають імпорту;
- експортну накладну (при замитненні товару в іноземній країні);
- (міжнародну товарно-транспортну накладну);
- сертифікат якості на товари.

Зазначений перелік документів є базовим, при певних кодах товарів він може бути значно розширеним. Тому складність заповнення, та особливо оформлення документів для митного контролю є важливою перепорою у здійсненні зовнішньоекономічної діяльності з наступних причин:

- зарубіжні партнери не звикли працювати з договорами (контрактами), тому їх підписання та нанесення відбитку печатки потребує додаткових психологічних вмінь українського бух-

галтера та знання іноземної мови. Печатка найчастіше знаходиться у головному офісі компанії, яка має безліч структурних підрозділів (філій, ліній), розміщених територіально достатньо відділено один від одного. Тому дооформлення документів є ускладненим;

- оформлення специфікацій та додаткових угод на кожну окрему імпорتنу поставку має аналогічні складності, описані вище;

- оформлення інвойсу взагалі покладається на українського бухгалтера у випадку невідповідності сум та кількості товарів, зазначених у рахунку-фактурі постачальника та в інвойсі. Такі розбіжності виникають в момент завантаження автомобіля, оскільки складно передбачити асортимент товарів, що фактично буде завантажений.

Контроль вище зазначених документів митними органами здійснюється з метою визначення митної вартості товарів, з якої сплачуються ПДВ та митні платежі до бюджету. Однак, суперечності виникають при обчисленні саме договірної (контрактної) вартості товарів, що підлягає оподаткуванню.

Відповідно до ст. 190.1 Податкового кодексу України, базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче митної вартості цих товарів, визначеної відповідно до Митного кодексу України, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів [1].

Отже, договірна (контрактна) вартість товарів вказується або у контракті, або у специфікації до нього. Але в її достовірності часто сумніваються митні органи, що потребує додаткових витрат часу бухгалтера на її підтвердження. Крім того, при умові поставки EXW, що означає самовивіз товару, до митної вартості товару також включається вартість транспортування товару до кордону України, що передбачає зазначення перевізником товару додаткових рядків відносно вартості перевезення до кордону з Україною, по Україні до покупця та винагороди експедитора за поставку товару.

Суперечності також існують при визначенні первісної вартості імпортованих товарів, яка в подальшому буде складовою

частиною продажної вартості. Так, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», первісна вартість товарів включає: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати [2].

Тому не зрозуміло, для оподаткування вартості товарів ПДВ при їх продажу враховувати договірну (контрактну) вартість (Податковий кодекс України) чи всі складові первісної вартості (П(С)БО 9 «Запаси»).

Таким чином, спрощення процедури митного оформлення імпорту товарів через скорочення кількості поданих документів для митного контролю є запорукою зміцнення партнерських відносин між Україною та країнами ЄС. Усунення розбіжностей у законодавстві з метою формування продажної вартості товарів, що були імпортовані в Україну, для достовірного і правильного розрахунку податків і зборів забезпечить поповнення державного бюджету та виконання ним його соціальних функцій.

Список використаних інформаційних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>. – Назва з екрана.
2. П(С)БО 9 «Запаси» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>. – Назва з екрана.

***К. І. Редченко, д. е. н., професор, завідувач кафедри аудиту, аналізу та оподаткування
Львівський торговельно-економічний університет***

РИНОК ІСО: МОЖЛИВОСТІ ТА ЗАГРОЗИ ДЛЯ АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Протягом останніх років первинне розміщення tokenів (Initial Coin Offering, ICO) стало одним з найбільш популярних способів залучення фінансування для реалізації інноваційних проєктів і бізнес-ідей. Суть процедури ICO полягає у тому, що компанія-емітент за допомогою спеціальної web-платформи (Ethereum, Waves, Neo, NXT тощо) випускає токени – своєрідну

крипто-версію традиційних цінних паперів. Випуск відбувається шляхом додавання у блокчейн транзакції з описом токенив, зазначенням їх кількості та унікального ідентифікатора (ID). Після проведення емісії токени можна відсилати на гаманці у блокчейні або обмінювати на криптовалюти. В якості забезпечення токенив може використовуватися золото, валюта (наприклад, долар США чи японська ієна), певні товари та послуги, але не обов'язково: на практиці часто випускаються токени, не забезпечені практично нічим, крім примарних сподівань на успіх проекту.

На ринку ICO виділяють два основні види токенив. Перші з них (так звані «валютні» токени) мають ознаки повноцінної криптовалюти, або є внутрішньою валютою для певного проекту. Друга категорія – це токени, які володіють ознаками цінних паперів і дають власнику право на отримання певних товарів, інших матеріальних активів чи послуг. Такі токени можуть випускатися у формі токенив-сертифікатів чи токенив-акцій.

Токени-сертифікати переважно забезпечуються матеріальними активами (рідше – послугами) і засвідчують право власності на них з боку інвестора. Перевагою цих токенив є можливість інвестування у реальні активи за допомогою криптовалют, а недоліком – нездатність приносити будь-який інший прибуток, крім імовірного приросту вартості тих активів, якими вони забезпечені.

Токени-акції не забезпечуються жодними активами чи послугами, але дозволяють інвестору отримати частку в проекті. В майбутньому, якщо справи у проекті підуть добре, інвестор може розраховувати на дивіденди та приріст ринкової вартості токенив, але так буває не завжди, що робить цей фінансовий інструмент досить ризиковим.

Порівняно з первинним розміщенням цінних паперів (Initial public offering, IPO), зміст якого полягає у першому публічному продажу акцій приватної компанії, ICO має низку переваг для емітента.

По-перше, вихід на ICO є набагато дешевшим для компанії-емітента, ніж проведення IPO на більш-менш відомій фондовій біржі. Якщо ICO може потребувати затрат у десятки чи сотні тисяч доларів, то будь-яке IPO обійдеться у мільйони. По-друге,

на сьогоднішній день ICO є менш регульованою та зарегламентованою процедурою, хоча і привертає увагу багатьох національних регуляторів (зокрема, Комісія з цінних паперів та бірж США нещодавно ініціювала низку розслідувань проти учасників ринку ICO, а деякі проекти навіть призупинила). По-третє, технічна та організаційна реалізація ICO на одній з відомих платформ (наприклад, Ethereum), є більш доступною і швидкою, ніж проходження від початку до кінця всіх етапів IPO.

Наведені переваги призвели до вибухового зростання кількості ICO та обсягів залучених коштів, особливо протягом минулого року. Так, якщо у першому кварталі 2017 р. на ринку ICO було залучено лише \$ 0,29 млрд, то вже у другому кварталі ця цифра зросла до \$ 1,05 млрд, у третьому – до \$ 2,43 млрд, а протягом жовтня–листопада обсяги залучення інвестицій досягнули рекордних \$ 3,78 млрд [1].

Згідно з інформацією платформи Crunchbase, серед найбільших ICO, завершених у 2017 р., виділяються проекти компаній Filecoin (\$ 257 млн), Tezos (\$232 млн), Bancor (\$152 млн), Polkadot (\$140 млн), Quoine (\$105 млн). Але, незважаючи на численні приклади успішно реалізованих ICO, суворостатистика не є аж такою поблажливою. Опитування, проведене сайтом Bitcoin.com, показало, що з 902 компаній, які планували проведення ICO, 142 компанії зазнали невдачі ще до моменту закриття фінансування, а 276 – відразу після отримання коштів. Крім того, низка компаній досягнула своїх цілей лише частково або зафіксувала «частковий провал» [2].

Популярність ICO як процедури швидкого і відносно дешевого залучення інвестицій в проекти спровокувала різке погіршення їх якості: значна частина ICO, особливо протягом останнього року, виявилася скамом та супроводжувалася недобросовісною поведінкою або відвертим шахрайством з боку компаній-емітентів. У підсумку, інвестори почали обережніше ставитися до ICO, а попит на якісну аналітику і консалтинг у цій сфері стрімко зріс.

Сьогодні практично всі великі аудиторські мережі (PwC, Deloitte, E&Y, KPMG) консультують своїх клієнтів з питань участі в ICO. Зокрема, Deloitte пропонує своїм клієнтам повноцінну підтримку від моменту запуску до завершення проекту.

У 2017 році фахівці цієї компанії провели юридичний аналіз та забезпечили підготовку необхідної документації для ICO ігрового проекту Playkey. У підсумку, процедура продажу tokenів відбулася успішно і завершилася отриманням \$10,5 млн інвестицій.

У тому ж році незалежна аудиторська фірма Grant Thornton була залучена для підтвердження коректності дій клієнта у межах ICO, ініційованого компанією TaaS. Аудитори підтвердили прозорість розрахунку результатів ICO, включаючи загальну кількість проданих монет, суму отриманих за них коштів та їх використання [3].

У цілому ж, на ринку ICO аудитори поводять себе обережно. Така політика виглядає цілком виправданою на тлі численних ризиків, пов'язаних з ICO, насамперед, регулятивних. Сьогодні в більшості країн світу криптовалюти перебувають поза законом (Китай, Південна Корея, Алжир, В'єтнам, Марокко), обмежуються (США, Гонконг) або взагалі не регулюється (Тайвань, Малайзія).

Крім того, протягом останніх місяців низка ICO завершилася скамом (відмовою компанії-емітента виконувати свої зобов'язання) або була пов'язана з відвертим шахрайством. Так, на початку 2018 р. сайт проекту Prodeum був видалений власником вже через вісім днів після початку ICO. Проект був спрямований на розробку нової системи маркування овочів і фруктів і до моменту раптового закриття встиг залучити близько \$ 6 млн. Аналогічно видалила свій сайт і всі профілі у соціальних мережах інвестиційна платформа LoopX відразу після того, як збрала \$ 4,5 млн.

Ці та інші приклади фейкових проектів змушують аудиторів більш оптимістично ставитися до блокчейну як технології, ніж до надання послуг у сфері ICO. Разом з тим, поступове врегулювання відносин на ринку криптовалют та збільшення кількості компаній, зацікавлених у випуску власних tokenів вимагають формулювання адекватної пропозиції від аудиторів та консультантів. Незалежна оцінка блокчейн-проектів, валідація процедур, пов'язаних з первинним розміщенням та продажем tokenів, консультування компаній – емітентів tokenів з питань безпечного проведення ICO – ось ті напрями, в яких провідні аудиторські компанії пропонуватимуть послуги вже у найближчі роки.

Список використаних інформаційних джерел

1. EY research: initial coin offerings (ICOs) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-research-initial-coin-offerings-icos/\\$File/ey-research-initial-coin-offerings-icos.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-research-initial-coin-offerings-icos/$File/ey-research-initial-coin-offerings-icos.pdf). – Назва з екрана.
2. ICO превосходят венчурный капитал по сумме инвестиций в блокчейн-проекты [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bitcoin.co.ua/ico-prevosxodyat-venchurnyj-kapital-po-summe-investicij-v-blokchejn-proekty-crunchbase/>. – Назва з екрана.
3. Summary Auditor's report of TaaS Token Sale Event [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://medium.com/@Taas/ico-auditors-report-925439d0f112>. – Назва з екрана.

А. В. Рубан, магістрант;

С. М. Деньга, к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, науковий керівник Вищій навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

ПОНЯТТЯ ТА СУТНІСТЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

На промислових підприємствах випуск та реалізація готової продукції є найбільш важливою ділянкою бухгалтерського обліку. Це зумовлено тим, що в процесі руху готової продукції формуються значущі для цілей управління показники фінансової звітності. У свою чергу здійснення неефективної системи бухгалтерського обліку та політики управління готовою продукцією веде до скорочення обсягів реалізації, збільшення залежалої готової продукції на складах, а це призводить до зменшення прибутку підприємства. Саме тому для підтримки конкурентоспроможності, забезпечення платоспроможності і попередження ризику банкрутства необхідно проводити внутрішній аудит готової продукції.

Питанням організації і методики внутрішнього аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, таких як: І. А. Бланк, Г. М. Давидов, В. Б. Івашкевич, В. А. Ерофєєва, А. В. Евдокімова, Н. В. Кіреєва, Л. П. Кулаковська, Т. М. Рогуленко, В. Я. Савченко, Б. Н. Соколов, О. В. Сме-

танко, Л. М. Очеретько, Н. О. Куртева, А. В. Філозоф та інших. Незважаючи на значну кількість праць науковців, на сьогодні існують загальні проблеми теоретико-методологічного, організаційного та прикладного характеру внутрішнього аудиту та невирішені специфічні питання, зокрема, у сфері внутрішнього аудиту готової продукції, які потребують подальшого дослідження.

З метою розкриття означеної теми дослідження варто перш за все визначити сутність такої понятійної категорії, як «внутрішній аудит» в системі фінансового контролю України. Для цього необхідно проаналізувати законодавчі та інші нормативні акти, що регламентують аудиторську діяльність. Так, відповідно до ст. 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів[1]. Огляд інших положень Закону України «Про аудиторську діяльність» показав, що в ньому взагалі не міститься будь-якої інформації про внутрішній аудит. Разом з цим варто відмітити, що норми ст. 6 цього Закону вказують на обов'язкове застосування при здійсненні аудиторської діяльності відповідних стандартів аудиту, які приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (далі – МСА).

Звернення до Глосарію термінів МСА дозволило усвідомити сутність таких понять, як «внутрішній аудитор (Internalauditor)» та «внутрішній контроль (Internalcontrol)» та зазначити, що норми МСА визначають таке поняття, як «внутрішній аудит», хоча прямо не розкривають його зміст. Так, за МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів», під підрозділом внутрішнього аудиту розуміють «частину структур внутрішнього контролю та управління» [2]. Разом з цим під внутрішнім контролем за МСА прийнято вважати «процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими

повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовуваних законів і нормативних актів».

Отже, на мою думку, внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління.

Список використаних інформаційних джерел

1. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>. – Назва з екрана.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2015 року) Ч. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf. – Назва з екрана.
3. Сметанко О. В. Внутрішній аудит готової продукції в акціонерних товариствах України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vestnikdnu.com.ua/archive/201043/151-159.pdf>. – Назва з екрана.
4. Очеретько Л. М. Організація внутрішнього аудиту витрат на якість готової продукції на м'ясопереробних підприємствах [Електронний ресурс] / Л. М. Очеретько, Н. О. Куртєва. – Режим доступу: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2011_3_3/090-094.pdf. – Назва з екрана.
5. Організація і методика аудиту готової продукції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://referatwork.ru/new/source/15102text-15102.html>. – Назва з екрана.
6. Філозоф А. В. Організація служби внутрішнього аудиту як передумова якісного його здійснення [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/econom/1_47/28.pdf. – Назва з екрана.

Н. І. Самбурська, к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту; **О. В. Бричка**, магістрант Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

ОЦІНЮВАННЯ АУДИТОРОМ НАСЛІДКІВ ПОРУШЕННЯ ДОГОВІРНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Оцінка аудиторського ризику є однією з важливих умов забезпечення високої якості аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками на початковому етапі діяльності. Особливістю облікового процесу розрахунків з постачальниками та підрядниками є розрив у часі між моментом переходу права власності на придбані цінності (сировину, товару, одержані роботи чи послуги) та моментом оплати. Розмір заборгованості за розрахунками з постачальниками та підрядниками впливають на ліквідність і платоспроможність підприємства, його фінансовий стан, діловий імідж, інвестиційну привабливість.

Гарантом якості організації обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками є незалежний аудит. Проблеми аудиту розрахунків з постачальниками та підрядниками розглядаються в працях таких видатних вітчизняних науковців, як: Б. Ф. Усач, В. В. Сопко, К. О. Утенкова, О. А. Петрик [3], Ф. Ф. Бутинець, Т. Г. Бойко [1], О. С. Корчинська [1], Л. П. Кулаковська, А. Сафарова [4], Л. Н. Шкіря та ін. Проте в умовах складності ділових взаємовідносин на ринку актуальним етапом аудиту є оцінка наслідків порушення договірних зобов'язань як одного із критеріїв аудиторського ризику.

Відповідно до МСА 200 ризиком суттєвого викривлення фінансової звітності є підтвердження аудитором (за допомогою спеціальних процедур припущення) того, що показники фінансової звітності були суттєво викривлені до початку аудиторської перевірки. Порушення договірних зобов'язань тягне за собою значні економічні наслідки для обох учасників договору. У ході оцінювання системи внутрішнього контролю, аудитору важливо оцінити ризики суттєвого викривлення, зумовлені порушенням договірних зобов'язань, їхні наслідки та системність прояву. Розглянемо поширені з них.

Одним із типових порушень договірних зобов'язань у період кризи є неритмічна поставка сировини у строки, передбачені договором. Якщо підприємством не створено запас фінансової міцності, що визначається як обсяг фізичної маси сировини у днях, вказане порушення з боку постачальника може стати причиною непередбачуваного зменшення обсягу виробництва, а отже, і реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг). Ситуація потребує залучення додаткових ресурсів (у тому числі трудових та інтелектуальних – для швидкого реагування на проблему), що зумовлює збільшення постійних витрат.

З точки зору фінансової оцінки наслідків порушення договірних зобов'язань (з будь-яких причин), підприємство недо-одержує прибуток у звітному періоді, підвищується ризик одержання штрафних санкцій за порушення термінів поставки готової продукції.

Наразі в окремих регіонах України поширеним заходом економії електроенергії на рівні країни стало планове веєрне її тимчасове відключення. Слід підкреслити, що це не залежить від постачальника електроенергії та, як правило, окремо не прописується у договорі постачання електроенергії. Подібні дії відносяться до форс-мажорних обставин, збитки від яких покладаються на підприємство.

Для виробничого підприємства ці заходи стають причиною простоїв устаткування та виробничого персоналу. В окремих виробництвах призупинення технологічного циклу підвищує ризик одержання неякісної продукції. Крім того, простої не з вини працівника, потребують оплати, що визначено чинним трудовим законодавством. Як наслідок – підприємство несе додаткові витрати, збільшується ризик порушення термінів доставки покупцям і замовникам готової продукції.

Поставка сировини, що не відповідає параметрам якості, задекларованим у первинних документах призводить до погіршення якості готової продукції. Це, у свою чергу, потребує збільшення трудомісткості технологічних процесів та витрат для виправлення встановленого браку (витрат матеріалів та електроенергії, витрат на оплату праці робітників та соціальні заходи). Якщо готова продукція, виготовлена із неякісної сировини, реалізується, то зростає ризик фінансових санкцій за порушення

асортименту та невідповідності якості продукції, припинення договірних відносин із покупцем.

Якщо невідповідність стандартам і технічним умовам сировини виявлено вже у процесі виробництва (прихований заводський брак), або при її споживанні, то суттєво зростають витрати на усунення такого браку у виробництві. Відшкодування понесених втрат потребує часу на їх визнання (пред'явлення претензій та підтвердження вимог), що негативно позначається на своєчасності виготовлення готової продукції, а отже, на повноті дотримання договірних зобов'язань перед покупцями готової продукції.

У разі поставки сировини, що не передбачена договором, підприємство зазнає додаткових витрат, пов'язаних із забезпеченням вантажно-розвантажувальних робіт, зберіганням сировини на складах, окремо від оприбуткованих цінностей, транспортування у зв'язку з поверненням постачальнику. Ці витрати не закладені у кошторис (бюджет), мають ознаки постійних, а отже, сприятимуть зменшенню фінансового результату звітного періоду.

Систематична недопоставка сировини за договором може стати причиною для перезаключення договору з іншим постачальником, що потребує певних витрат фінансів і часу. В окремих критичних випадках може призвести до консервації технологічного процесу або закриття виробництва.

Таким чином, порушення договірних зобов'язань за розрахунками з постачальниками (щодо недопоставки, прострочки поставки, поставки неналежної якості, односторонньої відмови від поставки тощо) зумовлює виникнення та необхідність відображення в обліку додаткових господарських операцій з нарахування витрат. На нашу думку, при встановленні одиничних фактів порушень договірних зобов'язань за розрахунками з постачальниками аудитор повинен оцінити ризик аудиту як помірний. При визначенні системності порушень – ризик оцінюється як високий із ймовірністю суттєвого перекручення статей фінансової звітності у частині відображення витрат, фінансового результату. Розробка тестів аудитора для виявлення порушень договірних зобов'язань є напрямом подальшого наукового пошуку.

Список використаних інформаційних джерел

1. Бойко Т. Г. Оцінювання ризиків процесів життєвого циклу продукції постачальників за результатами їх аудиту / Т. Г. Бойко, О. С. Корчинська // Сучасні прилади, матеріали і технології для неруйнівного контролю і технічної діагностики машинобудівного і на фтогазопромислового обладнання : матер. 8-мої Міжнар. науково-практ. конф. (14–16 листоп. 2017 р.). – 2017. – С. 51–53.
2. Григорак М. Ю. Аналіз бізнес-моделей та стратегій інноваційного розвитку постачальників логістичних послуг / М. Ю. Григорак // Технологический аудит и резервы производства. – 2016. – № 2 (5). – С. 29–38.
3. Петрик О. А. Особливості ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення в процесі аудиту інвестиційної діяльності / О. А. Петрик, В. В. Шкіренко // Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : II Міжнар. наук.-практ. Інтернет-конф. (Тернопіль, 20 листоп. 2017 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – С. 175–177.
4. Сафарова А. Методика аудиту поточних зобов'язань / А. Сафарова // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. – 2015. – №. 1. – С. 59–64.

К. Г. Сердюков, к. е. н., доцент, директор Харківського інституту фінансів Київського національного торговельно-економічного університету

ЕВОЛЮЦІЯ СИСТЕМИ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ЕКОНОМІЦІ

Законодавче закріплення корпоративного управління у вітчизняному підприємницькому середовищі розпочалося порівняно недавно, із прийняттям Закону України «Про акціонерні товариства» 17.09.2008 р., оскільки саме у цьому нормативно-правовому акті було закладено інституційні засади реалізації та захисту прав акціонерів. До цього часу, практика корпоративного управління, що у світовій економічній літературі трактується як система механізмів та реалізації прав акціонерів, в українській економіці не була поширеною через відсутність приватної форми власності протягом тривалого часу. Враховуючи, що протягом майже століття приватна власність в Україні не розвивалася, після приватизації основних державних підприємств розпочався тривалий та нелегкий процес впровадження між-

народної практики корпоративного управління у національну економіку. І якщо у країнах із розвинутою економікою, корпоративне управління розвивалося еволюційним шляхом, впровадження його у вітчизняну практику поставило багато питань, пов'язаних із адаптацією різних систем корпоративного управління для українських підприємств.

Для окреслення особливостей формування вітчизняної системи корпоративного управління та її складових, необхідно встановити перелік передумов, що були покладені в основу її формування та фактори, що вплинули на неї.

Національна система корпоративного управління характеризується наступним переліком детермінант: 1) історична перервність процесу еволюційного розвитку інституту корпоративного управління; 2) специфіка трансформаційних перетворень та формування вітчизняної корпорації у процесі приватизації, в результаті якої створено корпоративний сектор, і, відповідно, актуалізовано потребу у формуванні моделі корпоративного управління; 3) інтеграція національної економіки у світове економічне середовище та необхідність створення інституційної бази у сфері корпоративних відносин, адекватної міжнародним стандартам, які своєю чергою сформувалися під значним впливом світової практики та теорії корпоративного управління [1].

Виходячи із зазначеного, перед Україною було поставлено низку завдань, основними із яких були: 1) вивчення міжнародного досвіду корпоративного управління та економічних умов у яких він застосовувався; 2) визначення переліку моделей корпоративного управління, які б були максимально ефективними у вітчизняній економіці; 3) адаптація чинного законодавства до вимог міжнародної практики корпоративного управління.

Відмінності між різними моделями корпоративного управління полягають у складі та структурі учасників корпоративного управління, правах та обов'язках учасників, механізмі взаємодії учасників, порядку формування, належних владних повноваженнях і можливості дії органів управління акціонерного товариства (загальні збори, наглядова рада, правління, ревізійна комісія), зобов'язаннях щодо розкриття та оприлюднення інформації про діяльність акціонерного товариства, законодавчо-нормативній базі, яка регулює взаємовідносини учасників.

На сучасному етапі розвитку в Україні сформувалась така модель корпоративного управління, в якій в тій чи іншій мірі домінує власник-інсайдер з коротким часовим горизонтом прийняття рішень, що в свою чергу, створює суттєві обмеження для орієнтованого на нововведення економічного розвитку. Все це, в свою чергу передбачає наступне: 1) порівняно високий рівень концентрації власності у одного власника або вузького кола акціонерів; 2) безпосередня участь в управлінні домінуючого власника – акціонера (акціонерів) або жорсткий (поточний) контроль за найманим менеджментом; 3) опора на самофінансування інвестиційних проектів або на використання ресурсів контрагентів, з якими встановлені довгострокові партнерські відносини (в тому числі і в рамках інтегрованих бізнес-груп) як засіб мінімізації ризику корпоративного захвату [2].

Також, вчені визначають наступний перелік недоліків вітчизняної системи управління: 1) значна частка держави в акціонерному капіталі та її переважне право на управління, в тому числі некорпоративними методами; 2) недостатня розвиненість вартісного мислення у керуючих та в акціонерів – фізичних осіб; 3) велика розпорошеність акціонерних капіталів між громадянами країни, які несвідомо стали власниками і, поряд з цим, високий рівень концентрації власності у промислово-фінансових групах; 4) перманентний процес перерозподілу власності в середині корпорації і забезпечення його потрібними механізмами; 5) специфічна мотивація інсайдерів на використання грошових потоків і факторів виробництва для особистого забезпечення всупереч інтересам акціонерів; 6) слабкий вплив традиційних зовнішніх механізмів контролю – аудитом, банками, ринком цінних паперів, банкрутством; 7) інформаційна закритість корпорацій; 8) неповне охоплення акціонерних товариств корпоративним управлінням – значна кількість підприємств використовує відповідні процедури формально [3].

Узагальнюючи вищевикладене необхідно зазначити, що національна модель корпоративного управління має специфічні характерні особливості, які не завжди піддаються впорядкуванню у межах наявних інституційних норм та притаманні міжнародній договірній практиці. Удосконалення національної моделі корпоративного управління можливе через: 1) розвиток фор-

мальних інститутів вітчизняного корпоративного управління, призначених для формування основних правил роботи органів корпоративного управління, інших зацікавлених осіб, законодавчого забезпечення діяльності бізнесу; 2) досягнення балансу інтересів усіх зацікавлених осіб корпорацій; 3) підвищення ефективності інформаційного забезпечення корпоративної діяльності, зокрема, слід забезпечити суворі стандарти надання інформації всіма учасниками цього процесу; 4) підвищення гнучкості інституційного середовища корпоративного сектора.

Список використаних інформаційних джерел

1. Супрун Н. А. Інституційні детермінанти становлення вітчизняної моделі корпоративного управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.m.nayka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=ua&z=73>. – Назва з екрана.
2. Сучков А. В. Моделі корпоративного управління: світовий досвід та вітчизняні реалії / А. В. Сучков, А. Д. Кінцель [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=znptdau_2014_2_48. – Назва з екрана.
3. Мендрул О. Г. Управління вартістю підприємств : монографія / О. Г. Мендрул. – Київ : КНЕУ, 2002. – 272 с.

***Г. М. Сидоренко-Мельник, к. е. н., доцент,
доцент кафедри фінансів та банківської справи;***

***О. Д. Недашківський, магістрант
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»***

ПРОБЛЕМИ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АНАЛІЗУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВ

Аналіз фінансового стану є одним з найважливіших інструментів управління фінансово-господарською діяльністю підприємства. Наявність нерозв'язаних проблем теорії і практики аналізу фінансового стану сучасного підприємства зумовлює потребу у розробці рекомендацій з удосконалення його методичного забезпечення з метою підвищення ефективності фінансового менеджменту.

Вагомий внесок у дослідження питань та розроблення теоретико-методологічного інструментарію методичного забезпечення аналізу фінансового стану підприємства зробили вітчизняні та зарубіжні вчені, зокрема Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, К. В. Ізмайлова, В. В. Ковальов, М. Я. Коробов, Р. О. Костирко, Є. В. Мних, Г. В. Савицька, В. В. Сопко, А. Д. Шеремет, В. М. Шелудько та інші. Незважаючи на значні теоретичні розробки, проблеми формування ефективної методичної складової в умовах специфіки інформаційного забезпечення та обмежених ресурсних можливостей підприємств в умовах економічної нестабільності залишаються невирішеними.

Аналіз економічної літератури свідчить про наявність різноманітних тлумачень сутності фінансового стану, про відсутність єдиної думки щодо методів і моделей оцінки фінансового стану, найбільш раціональних підходів щодо групування та способу обчислення показників фінансового стану підприємства [1, 2, 3].

Окреслимо основні проблеми методичного забезпечення:

- наявність серед фахівців різних точок зору щодо визначення основних понять та теоретичних положень аналізу фінансового стану підприємства;
- відсутність уніфікації щодо порядку обчислення та групування фінансових показників;
- недоліки у діючих нормативно-правових актах з питань оцінювання фінансового стану вітчизняних суб'єктів підприємництва;
- необхідність адаптації зарубіжного досвіду аналітичної роботи до вітчизняних умов господарювання, а також забезпечення менеджменту підприємства реальною інформацією про його фінансовий стан для прийняття ефективних управлінських рішень.

До основних нормативних методик аналізу фінансового стану, що використовуються в Україні на теперішній час, слід віднести:

- методику проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій, затверджену наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27 червня 1997 р. № 81 [4];

- методику інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств і організацій, затверджена Наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23 лютого 1998 р. № 22 [5];

- положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації, затверджено наказом Міністерства фінансів України, Фонду державного майна України від 26 січня 2001 р. № 49/121 [6];

- методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства, затверджено Наказом Міністерства економіки України від 19.01.2006 р. № 14 у редакції наказу Міністерства економіки України від 26.10.2010 р. № 1361 [7].

Зазначені методики мають спеціалізовану спрямованість, їх застосування ускладняється недостатньою правовою та/або технічною базою використання в господарській практиці.

Вітчизняні нормативні документи з питань оцінки фінансового стану підприємств мають ряд недоліків при їх застосуванні в аналітичній практиці. Так, окремими методичними рекомендаціями державних органів виконавчої влади для обчислених значень показників в якості критичних значень передбачено використовувати нормативи, які визначалися на основі закордонної статистики і не є адаптованими до сучасних вітчизняних умов господарювання.

Відсутність уніфікації порядку обчислення та групування фінансових показників не дозволяє обрахувати єдиний інтегральний критерій, на підставі якого можна було б формувати однозначний висновок про рівень фінансового стану підприємства. Кінцевим продуктом виявляються різноспрямовані характеристики, що потребують додаткового дослідження, аналізу й обґрунтування. Здійснення аналізу за різними методичними рекомендаціями унеможливорює процес порівняння отриманих результатів.

Застосування вітчизняними аналітиками в практичній діяльності зарубіжних моделей оцінки фінансового стану підприємств без урахування вітчизняних умов господарювання, особливостей здійснення фінансово-господарської діяльності, а та-

кож діючих в Україні нормативних документів з питань оцінювання фінансового стану підприємствами різних галузей економіки, що містять значну кількість недоліків, можуть призвести до прийняття фінансовими менеджерами та представниками контролюючих органів помилкових управлінських рішень.

Таким чином, важливість аналізу фінансового стану підприємства в управлінні фінансово-господарською діяльністю підприємства обумовлює високий рівень вимог до порядку його проведення та якості методичного забезпечення.

Список використаних інформаційних джерел

1. Черниш С. С. Проблеми застосування методик аналізу фінансового стану на вітчизняних підприємствах / С. С. Черниш. – Інноваційна економіка. – 2012. – № 5. – С. 142–146.
2. Райковська І. Т. Проблеми застосування методик аналізу фінансового стану в діяльності промислових підприємств / І. Т. Райковська // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 154–158.
3. Кальна Т. А. Прийоми фінансового аналізу: переваги та недоліки / Т. А. Кальна. – Економічний аналіз. – 2014. – Т. 15. – № 2. – С. 13–18.
4. Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій [Електронний ресурс] : Наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27.06.1997 р. № 22. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-97>. – Назва з екрана.
5. Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій [Електронний ресурс] : Наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23.02.1998 р. № 22. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0214-98>. – Назва з екрана.
6. Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 26.01.2001 р. №49/121. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0121-01>. – Назва з екрана.
7. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 19.01.2006 р. № 14. – Режим доступу: http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=161074. – Назва з екрана.

Г. М. Сидоренко-Мельник, к. е. н., доцент,
доцент кафедри фінансів та банківської справи;
Ю. В. Роздорожна, магістрант
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Дослідження системи інформаційного та аналітичного забезпечення фінансового менеджменту є особливо актуальним сьогодні, оскільки всі керівники підприємств, фінансові менеджери повинні міркувати аналітично, сприймати та оцінювати інформацію та, виходячи з цього, приймати нові управлінські рішення. Від якості інформації, що використовується при ухваленні управлінських рішень в значній мірі залежать обсяг витрат фінансових ресурсів, рівень прибутку, ринкова вартість підприємства, альтернативність вибору інвестиційних проектів і фінансових інструментів інвестування та інші показники, що формують темпи економічного розвитку підприємства. Чим більший розмір капіталу використовується підприємством, чим більш диверсифікована його господарська діяльність, тим вище стає роль якісної інформації, необхідної для ухвалення фінансових рішень, спрямованих на підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності.

Питання формування системи інформаційного забезпечення фінансового менеджменту підприємств розглядалися в роботах І. Бланка, М. Білик, П. Буряка, О. Василика, І. Зятковського, О. Кириленко, О. Крайника, М. Крупи, В. Опаріна, Г. Островської, А. Поддерогіна, Р. Слав'юка, О. Терещенка, С. Юрія та ін. Досліджуючи праці вчених присвячених інформаційному забезпеченню управління та інформаційного забезпечення фінансової підсистеми дозволили виявити відсутність єдиного підходу до розуміння поняття інформаційне забезпечення. За твердженням М. Чумаченка [1] поняття «інформаційне забезпечення» виникло у зв'язку з розвитком автоматизованих систем управління, і є системою одержання, оцінки, зберігання та переробки даних з метою прийняття управлінських рішень. Такої ж думки дотримуються М. Денисенко та І. Колос [2], виділяючи три складові в системі інформаційного забезпечення прийняття управлінських

рішень: інформаційні ресурси, інформаційні технології, технічні засоби та програмне забезпечення. Під поняттям інформаційного забезпечення управління підприємства слід розуміти дані, які отримуються, обробляються, аналізуються, зберігаються та накопичуються, а також надання результативної інформації для прийняття управлінських рішень.

Іншу точку зору мають І. Босак і Є. Палига [3], які наголошують, що інформаційне забезпечення – наявність інформації, необхідної для управління економічними процесами, що міститься у базах даних інформаційних систем. Інформаційні системи в свою чергу – це системи зберігання, обробки, перетворення, передачі й оновлення інформації з використанням комп'ютерної та іншої техніки. Схоже визначення терміну «інформаційне забезпечення» мають В. Козак [4], А. Череп [5], О. Васюренко та К. Волохата [6].

Отже, деякі науковці під інформаційним забезпеченням розуміють сукупність інформації (інформаційну базу), а інші – систему, в яку входять і інші складові (технічні засоби та програмне забезпечення, інформаційні технології, методичні інструктивні матеріали, системи класифікації та кодування). Таким чином, поняття інформаційного забезпечення можна розглядати в декількох варіантах, які доповнюють один одного.

Аналітична складова як частина інформаційного забезпечення системи управління повинна будуватися на теоретико-методологічному базисі, який є основою для оптимальної організації аналітичного процесу на підприємстві з урахуванням специфіки інформаційного забезпечення (консолідованої фінансової звітності, розгорнутої форми бухгалтерського обліку), особливостей структури управління та руху інформаційних потоків у системі управління, а також потребою економічного використання наявних ресурсних можливостей підприємства.

У кожному конкретному випадку, коли на запит фінансового менеджменту формується блок аналітичної інформації фінансового характеру, треба чітко окреслювати склад показників інформаційної бази, на яку в свою чергу впливають: галузева належність підприємства, організаційно-правова форма функціонування, обсяг та рівень диверсифікації фінансової діяльності; критерії, яким повинна відповідати відібрана інформація; способи організації та захисту інформаційних потоків.

Отже, система інформаційного забезпечення фінансового управління на підприємстві – це сукупність елементів, що здійснюють безперервний і цілеспрямований підбір відповідних інформативних фінансових показників, орієнтованих як на прийняття стратегічних фінансових рішень, так і на ефективне тактичне управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, є інтегрованою багатофункціональною системою, що включає оптимальну сукупність зовнішньої та внутрішньої фінансової інформації про об'єкт дослідження, відповідне методичне забезпечення, технічні та програмні засоби реєстрації, накопичення, зберігання, передачі та перетворення інформації у відповідності до потреб управління.

Список використаних інформаційних джерел

1. Чумаченко М. Г. Економічний аналіз: навч. посіб. / М. Г. Чумаченко. – Київ : КНЕУ, 2001. – 540 с.
2. Денисенко М. П. Інформаційне забезпечення ефективного управління підприємством / М. П. Денисенко, І. В. Колос // Економіка та держава. – 2006. – № 7. – С. 19–24.
3. Босак І. П. Інформаційне забезпечення управління підприємством: економічний аспект / І. П. Босак, Є. М. Палига // Регіональна економіка. – 2007. – № 4. – С. 193–195.
4. Козак В. Г. Удосконалення системи інформаційного забезпечення економічного аналізу / В. Г. Козак // Економіка АПК. – 2005. – № 1. – С. 66–70.
5. Череп А. В. Економічний аналіз: навч. посіб. / А. В. Череп – Київ : Кондор, 2005. – 160 с.
6. Васюренко О. В. Економічний аналіз діяльності комерційних банків : навч. посіб. / О. В. Васюренко, К. О. Волохата. – Київ : Знання, 2006. – 463 с.

Ю. Б. Слободяник, д. е. н., доцент, професор кафедри аудиту
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана

РЕФОРМА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ

Прийняття наприкінці 2017 р. нового Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1] стало логічним продовженням трансформацій у сфері аудиту та спря-

моване на забезпечення узгодженості з законодавством ЄС вимог щодо організації аудиторської діяльності, підвищення її прозорості та якості. Водночас очікувані зміни, що мають відбуватися з 1.10.2018 р. (дата введення Закону в дію), поставили перед професійною спільнотою аудиторів проблеми, що потребують перегляду підходів до ведення бізнесу та безперервного професійного навчання.

Зауважимо, що забезпечення якості аудиторської діяльності розглядається у декількох площинах – на рівні організації нагляду за суб'єктами аудиторської діяльності та на рівні самих суб'єктів, що цілком відповідає загальній європейській практиці.

Насамперед, буде створено Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, що складатиметься з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості. Частково повноваження Органу суспільного нагляду делегуються Аудиторській палаті, зокрема, стосовно реєстрації аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, контролю за безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, контролю якості їх послуг та здійснення щодо них дисциплінарних проваджень. Проте, статус і функції Аудиторської палати значно звужуються та не поширюватимуться на підприємства, що становлять суспільний інтерес.

Крім того, запроваджуються принципові зміни процедури атестації аудиторів та умов функціонування аудиторських фірм. Так, особа, що претендує на провадження аудиторської діяльності, має підтвердити теоретичні знання та професійну компетентність у сфері аудиту, бухгалтерського обліку, фінансового аналізу, управління ризиками, внутрішнього контролю, податкового законодавства, фінансів підприємств, інформаційних технологій, трудового, цивільного, господарського законодавства, у тому числі корпоративного, та законодавства про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом тощо (всього 14 напрямів). Іспит з теоретичних знань та кваліфікаційний іспит будуть складатися у належним чином акредитованих незалежних центрах оцінювання знань, що має забезпечити прозорість екзаменаційних процедур.

Ще однією особливістю стане необхідність набуття практичного досвіду аудиторської діяльності шляхом працевлаштування чи стажування у суб'єкта аудиторської діяльності не менше трьох років. Період проходження такого стажування не обмежується датою отримання свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту [1]. На нашу думку, ця вимога може стати своєрідним бар'єром для входження на ринок аудиторських послуг, оскільки прямо пов'язана з необхідністю пошуку аудиторських фірм, зацікавлених у розширенні штату. Отже, проблемою може виявитися відсутність реальної можливості для стажування в регіонах, де кількість аудиторських фірм незначна.

Позитивним, на наш погляд, є потенційне розширення ринку аудиторських послуг, оскільки відтепер всі середні та великі підприємства підлягатимуть обов'язковому аудиту. Утім означене розширення має підкріплюватися низкою організаційних змін, особливо для тих суб'єктів аудиторської діяльності, які планують здійснювати аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес. Основні вимоги полягають у такому:

- обов'язкова реєстрація у спеціальному розділі Реєстру;
- кількість штатних працівників суб'єкта аудиторської діяльності за основним місцем роботи має становити не менше 5 аудиторів, загальна чисельність штатних кваліфікованих працівників, залучених до виконання завдань, не менше 10 осіб, з яких не менше 2 осіб мають підтвердити кваліфікацію відповідно до атестаційних вимог або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій у сфері МСФЗ;
- обмеження суми винагороди, отриманої від підприємства, що становить суспільний інтерес;
- конкурсна процедура призначення суб'єкта аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- наявність обмежень стосовно надання неаудиторських послуг одночасно з аудитом фінансової звітності (наприклад, складання податкової звітності, розрахунків обов'язкових зборів і платежів, консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень, ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності тощо)

- встановлення терміну безперервної тривалості виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності для суб'єкта аудиторської діяльності, що не може перевищувати 10 років (з можливістю його продовження за певних умов);

- обов'язкова ротація ключового партнера з аудиту (через 7 років) та аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

- проведення внутрішнього контролю якості виконаного завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, що має проводитися призначеним рецензентом до подання аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету підприємства;

- подання додаткового звіту до аудиторського комітету або органу (підрозділу), на який покладено відповідні функції одночасно з поданням аудиторського звіту;

- складання Звіту про прозорість, що оприлюднюється на веб-сторінці суб'єкта аудиторської діяльності та залишається доступним на цьому веб-сайті щонайменше сім років з дня його оприлюднення;

- щорічне подання суб'єктом аудиторської діяльності до Органу суспільного нагляду переліку підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги протягом звітного року з обов'язкового аудиту, із розкриттям інформації про доходи від таких послуг;

- встановлення розміру внесків, що сплачуються суб'єктами аудиторської діяльності за кожним договором з надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес, для забезпечення фінансування діяльності Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Введення зазначених вимог спрямоване на забезпечення належної якості надання аудиторських послуг відповідно до кращих практик, проте вимагає вжиття певних заходів від суб'єктів аудиторських послуг. У першу чергу, суб'єктам аудиторської діяльності доведеться переглянути і привести у відповідність до вимог законодавства власну організаційну структуру, склад та чисельність штатних працівників відповідної кваліфікації, збільшивши кількість аудиторів, що працюють за основним місцем

роботи. Крім того, необхідно звернути увагу на вимогу безперервного професійного навчання аудиторів.

Упроваджене законодавче підґрунтя забезпечення якості аудиторської діяльності потребує консолідованих зусиль професійної спільноти, спрямованих на практичну реалізацію новацій. Водночас вплив змін на підвищення якості аудиторської діяльності можна буде оцінити вже після повноцінної реалізації норм закону.

Список використаних інформаційних джерел

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>. – Назва з екрана.

Г. О. Соболев, к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

РОЗВИТОК ПРОФЕСІЙНИХ КОМПЕТЕНЦІЙ БУХГАЛТЕРА В УМОВАХ ТЕХНОЛОГІЇ БЛОКЧЕЙН

Традиційна організація роботи професійного бухгалтера передбачає побудову ділових комунікацій для збору управлінської інформації, використання чітких алгоритмів роботи для відображення операцій в системі обліку, запровадження шаблонів узагальнення облікової інформації та складання фінансової звітності. Сформована роками структура професійних компетенцій бухгалтера ґрунтується на програмі підвищення кваліфікації, тематичних курсах навчання, шаблонних підходів у професії та класичній методології. Стабільність роботи професійного бухгалтера забезпечує його ключову місію – підготовку інформацію для прийняття рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами. Виникнення принципово нових операцій в бізнесі, заснованих на сучасних технологіях, спонукає бухгалтера освоїти принципово нові компетенції [5].

Мова йде не тільки про необхідність прояву певної професійної гнучкості, використовуючи замість єдиного інструктивного

засобу сукупність підходів до забезпечення інформаційної взаємодії в області складання звітності та управління. Нагальним пріоритетом постає розширення переліку компетенцій професійного бухгалтера в зв'язку з появою нового явища в бізнесі – технології блокчейн.

Технологія блокчейн зумовила виникнення нового виду розрахунків і накопичення – криптовалюти. Криптовалюта належить до особливого різновиду електронних грошей (віртуальний засіб платежу). Оцінка вартості криптовалюти є складною системою інформаційно-технологічних процедур. Професійному бухгалтеру у сучасних умовах для дотримання принципів фінансової звітності та її якісних характеристик необхідне глибоке розуміння процесів визнання, оцінки, документування, відображення на рахунках обліку та узагальнення в звітності в умовах технології блокчейн. Майкл Річардс, головний аудитор компанії State Street зазначає: «Якщо ми не будемо співпрацювати з розробниками всіх цих речей [блокчейн, боти та іншими], то не зможемо будувати правильні моделі надання гарантій, оскільки у нас не буде глибокого розуміння того, як все це працює» [1, с. 20].

Сьогодні технологія блокчейн розглядається як один із напрямів розвитку економіки майбутнього. Вона дозволяє зберігати в криптографічній формі, використовувати дані про транзакції, укладені контракти всередині системи. Всі інформаційні дані в блокчейн накопичуються, безперервно створюючи оновлювану базу даних. Сучасна технологія блокчейн не дозволяє видалити або замінити блок кріптоданих. Ця властивість спонукає розглядати технологію блокчейн як інструмент захисту в області економічного шахрайства.

Ключовими перевагами блокчейн для бізнесу є: децентралізація формування бази даних: кожен учасник закритої системи підтримує роботу всієї технології блокчейн відкритість і доступність інформації про проведені операції; необмеженість транзакцій та обсягу бази даних; відносна надійність на основі фільтра операцій на легітимність: наприклад, блокчейн Ethereum виконує алгоритм «смарт контракти» («розумні контракти»), які передбачають задоволення певних умов.

У світовій економіці технологія блокчейн розвивається стрімко. Фондова біржа Nasdaq займає лідируючі позиції у використанні технології блокчейн на ринку світових фінансових послуг. У 2016 р. Chain став першим стартапом, який завершив і задокументував транзакцію з цінними паперами на блокчейн-платформі Nasdaq Linq. У лютому 2018 р. Forbes опублікований топ блокчейн-платформ, який дозволяє інвесторам оцінити потенційний ефект технології: NASDAQ, IBM, Hitachi, Daimler AG, Hive Blockchain Technologies [6].

Існуючі блокчейн-платформи – хмарний ринковий інструмент ліквідності прямих інвестицій. Складність технології блокчейн знижує функціональність традиційних служб управління, що є гарантом чистоти угоди: бухгалтерії, служби внутрішнього аудиту, комплаєнс-контролю, аудиторських фірм, фіскальної служби, юридичної служби. Традиційні прийоми внутрішнього аудиту на основі ретроспективного підходу втрачають свою дієвість. Кожна транзакція змінює цінність здійснених господарських операцій та актуалізує нові записи. З огляду на це, компанія Nasdaq спільно з PwC ініціювали розробки в області безперервного аудиту в режимі реального часу в умовах технології блокчейн [1, с. 20].

Актуальність розрахунків в альтернативній безготівковій формі зумовлює потребу у вивченні підходів для відображення операцій в традиційній системі обліку. В умовах розвитку електронного бізнесу облік операцій у криптовалюті є необхідним при створенні електронних гаманців, наданні торгових майданчиків, наданні послуг з переказу грошових коштів, майнінгу криптовалюти, інвестиціях у високоліквідні активи з високим ризиком.

Криптовалюта в системі обліку суб'єкта бізнесу визнається активом за умови контрольованості підприємством в результаті минулих подій, якщо її використання призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [2, 3]. Окремі експерти в області обліку та бізнесу визначають криптовалюту як особливий різновид нематеріальних активів, що використовується компанією для інвестицій. Отже, криптовалюта розглядається як

немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути оцінений і очікується, що його використання принесе майбутні економічні вигоди. Приналежність криптовалюти до нематеріальних активів доцільно розглядати тільки в умовах довгострокового інвестування.

Іншим підходом в обліковій ідентифікації криптовалюти є її віднесення до запасів [2]. Наприклад, для цілей майнінгу до визнання криптовалюти в обліку запропоновано застосовувати положення МСФЗ (IAS) 2 «Запаси»: криптовалюта призначена для реалізації в ході звичайної діяльності; знаходиться в процесі виробництва для такої реалізації. На нашу думку, такий підхід є дискусійним з огляду на нематеріальне втілення криптовалюти, тоді як матеріальна форма – ключова властивість запасів.

Найчастіше криптовалюта розглядається як засіб платежу. Однак за визначенням МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» грошові кошти складаються з готівки в касі і депозитів до запитання, а еквіваленти грошових коштів – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, що вільно конвертуються у суми грошових коштів та яким притаманний незначний ризик зміни вартості [4]. З огляду на високий рівень ризику, криптовалюта не підходить під жодне з названих визначень.

Остаточно невирішеним залишається питання про коректність оцінки в системі бухгалтерського обліку і на дату звітності. Ринкова вартість криптовалюти підпорядковується тільки механізму попиту-пропозиції на закритому ринку використання цього інструменту платежу. Курсова різниця при здійсненні операцій може бути значною. Наприклад, у 2009 р. курс біткоїну коливався в межах однієї тисячної долара. На 1.05.2018 р. досяг позначки в 8–9 тис. дол. і продовжує зростати. Рівень капіталізації перевищив \$ 154 млрд.

З огляду на цінову волатильність криптовалюти і виключну цінність як засобу обміну, у фахових джерелах розгорнута дискусія щодо оцінки за переоціненою вартістю; за найменшою з двох величин: за собівартістю або за чистою вартістю реалізації (для цілей майнінгу); за справедливою вартістю (трейдерами). Економічно обґрунтований та законодавчо визнаний метод

оцінки криптовалюти необхідно зафіксувати в обліковій політиці компанії.

Отже, професійні компетенції бухгалтера в умовах технології блокчейн набувають принципово новий рівень розвитку: моніторинг відповідності операцій принципам та якісним характеристикам фінансової звітності; формування стратегічного плану внутрішнього аудиту на основі встановлення чітких зв'язків між ризиками і місією бізнесу; розуміння і формування карти ризиків при здійсненні операцій; використання оперативної інформації та оцінка ризиків (в тому числі в режимі он-лайн); використання інструментів фінансового прогнозування при роботі з технологією блокчейн.

Список використаних інформаційних джерел

1. Исследование современного состояния профессии внутреннего аудитора за 2017 год [Електронний ресурс]. – PwC, 2017. – 28 с. – Режим доступу: https://www.pwc.ru/publications/internalauditstudy/SOTP-survey_2017_rus_FINAL.pdf. – Назва з екрана.
2. Каневский С. В. Криптовалюты в МСФО. Вопросы признания и оценки / С. В. Каневский // Все про бухгалтерський облік. – 22.03.2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vobu.ua/rus/analytics/consultations/item/kryptovaliuty-u-msfz-rytannia-vyznannia-i-otsinky>. – Назва з екрана.
3. Петрук О. М. Сутність криптовалюти як методологічна передумова її облікового відображення / О. М. Петрук // Науковий вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. «Економічні науки». – № 4. – 2017. – С. 48–55.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 (МСФЗ 7) «Звіт про рух грошових коштів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_019. – Назва з екрана.
5. Соболев Г. О. Диджиталізація інформації: практика аудиту у системі менеджменту підприємства / Г. О. Соболев // Менеджмент розвитку соціально-економічних систем у новій економіці : матеріали наук.-практ. інтернет-конф. (м. Полтава, 19 жовт. 2017 р.). – Полтава : ПУЕТ, 2017. – 407 с. – С. 391–394.
6. Top 5 Blockchain-Related Stocks For 2018, And A Few To Avoid [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.forbes.com/sites/ericervin/2018/02/08/top-5-block-chain-related-stocks-for-2018-and-a-few-to-avoid/#6318365a6ce2>. – Назва з екрана.

М. Тимчев, доктор экономики, доцент, преподаватель
кафедры бухгалтерского учета и анализа
Университет национального и мирового хозяйства
(Болгария, София)

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО АНАЛИЗА КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

В современных условиях усложняются конкурентные отношения. Конкуренция является важным объектом хозяйственного и бухгалтерского анализа на предприятиях.

1. Конкурентоспособность предприятия как объект бухгалтерского анализа.

Согласно мнению болгарских ученых проф. Данаил Данилов [2] и проф. Манол Рибов [3], конкурентоспособность предприятия отождествляется с конкурентоспособностью продукции. Это означает, что чем больше потребителей (покупателей) на данном рынке предпочитает производимые предприятием продукты, тем более конкурентоспособно предприятие, которое их производит и предлагает.

Конкурентоспособность предприятия и конкурентоспособность его продукции, не следует отождествлять. Есть варианты, в которых высокая продуктовая конкурентоспособность сопровождается ухудшением экономических показателей.

По мнению других ученых, конкурентоспособность предприятия, включает показатели достигнутых результатов финансово-экономической деятельности. Такую точку зрения аргументирует М. Branham [5]. По его мнению, оценка конкурентоспособности предприятия обобщает результаты по направлениям: конкурентоспособность продуктов, потребительское удовлетворение и лояльность, эффективность маркетинга и продаж.

Смешивание конкурентоспособности предприятия с результативностью и эффективностью характерно для третьей группы мнений. Здесь оценка конкурентоспособности сводится к величине одного или более экономических измерителей. Показательными для анализа конкурентоспособности предприятия являются: конкурентоспособность производимой им продукции, эффективность производства, финансовое состояние и эффективность, достигнутая при организации и стимулировании спроса и

предложения. Определяемая как долгосрочная результативность работы предприятия, по мнению четвертой группы, конкурентоспособность связывается с возможностью непрекращающегося и рентабельного предложения продуктов, на которые есть спрос на данном рынке. В этом контексте конкурентоспособность анализируют проф. R. Kaplan и проф. D. Norton [6, 7], и связывают ее с деятельностью, которую оценивают с четырех позиций: внутренней, потребителей, финансовой и инновационной.

Конкурентоспособность связывается с производительностью и соответственно, с рентабельностью. Таким образом, данное бизнес-формирование, которое имеет возможность достичь более высоких результатов и более устойчивой рентабельности, считается более конкурентоспособным.

Считается, что конкурентоспособность содержит как эффективность (понимаемую как возможность достижения поставленных целей), так и эффектность. Конкурентоспособность является сложной и многоаспектной категорией. Она отражает способность предприятия достигать высокой результативности в течение долгого периода и достигается при: гармоничном взаимодействии между внутренними и внешними (для предприятия) условиями и эффективным использовании ресурсов.

2. Методы анализа конкурентоспособности предприятия.

Один из методов анализа конкурентоспособности является т.н. «Математический метод расстояний» [4].

Каждому предприятию ставится соответствующая точка в n -мерном пространстве (n – число показателей, по которым производится сравнение). Координатами точки служат показатели условного предприятия (фирмы-эталона). Точка – эталон, соответствующая условному предприятию-эталону, имеет координаты, равные единице. Тогда субординация мест определится удаленностью точек предприятий от точки-эталона. Расстояние до точки-эталона находятся по формуле:

$$Ret = \sqrt{(1 - \beta_{i1})^2 + (1 - \beta_{i2})^2 + (1 - \beta_{i3})^2 + \dots + (1 - \beta_{in})^2}, \quad (1)$$

где β_i – расстояние i -го предприятия до эталона;

$\beta_{i1}, \beta_{i2}, \dots, \beta_{in}$ – координаты i -го предприятия.

Если имеются веса показателей, значение их показателей учитывается различной весомости по формуле:

$$Ret = \sqrt{k1(1 - \beta i1)^2 + k2(1 - \beta i2)^2 + \dots + kn(1 - \beta in)^2}, \quad (2)$$

где $j = 1, 2, \dots, m$ (m – количество предприятий);

k_i – весовые коэффициенты ($i = 1, 2, \dots, n$);

n – количество учитываемых показателей;

β_{ij} – координаты точек – аналогов предприятий, получаемые в результате проведения этапа 1 методики.

Предлагаем коэффициент для анализа конкурентоспособности предприятия [6]:

$$K_i^c = \frac{1}{1 + R_{et}}.$$

Оценка и анализ конкурентоспособности Методом расстояний предполагает ограниченное использование информации бухгалтерского баланса.

Традиционные методы оценки конкурентоспособности предприятия основываются на информации, охватываемой бухгалтерским учетом и ориентированной главным образом к экономическим результатам. Среди этих методов можно условно выделить две группы.

К первой группе относятся методы, оценивающие конкурентоспособность основе одного единственного индикатора – рентабельности активов, производительности ресурсов, объема продаж.

Ко второй группе методов оценки конкурентоспособности относятся те, которые учитывают одновременно несколько показателей. Эти методы обобщают главным образом рентабельность активов, рентабельность собственного капитала и процентное изменение рыночной доли предприятия; известны методики, которые добавляют в качестве индикатора конкурентоспособности количество продаж в расчете на одного занятого члена персонала, количество продаж в расчете на единицу активов и др. К той же группе методов можно отнести вышеупомянутый Balanced Scorecard Model проф. R. Kaplan и проф. D. Norton [6, 7].

Несмотря на слабости указанных методов – оцениванию конкурентоспособности как степени использования ресурсов (т. е. как эффективности, а не как источника долговременных конкурентных преимуществ), ключевую роль при их реализации играет информация из бухгалтерского учета – конкретно из бухгалтерского баланса.

3. Бухгалтерский анализ конкурентоспособности предприятия.

Бухгалтерский баланс – это главный носитель учетной информации при оценке и анализе конкурентоспособности. Он показывает участие предприятия в конкуренции на рынке и характеризует позицию, которую это предприятие занимает по отношению к рыночному равновесию. Бухгалтерский баланс, вместе с другими средствами бухгалтерского учета, помогает при установлении т. наз. «экономической добавочной стоимости» по модели Economic Value Added (EVA). Модель EVA отражает мнение, что данное предприятие является прибыльным, рентабельным, эффективным и можно предположить – конкурентоспособным. Модель EVA можно представить следующим образом:

$$EVA = NOPAT - (Capital \times Cost\ of\ Capital, \%)$$

где *NOPAT* – чистая операционная прибыль после уплаты налогов;

Capital – капитал (собственный и заемный);

Cost of Capital (%) – цена капитала, в процентах.

В связи с моделью EVA необходимо уточнить, что установленная чистая операционная прибыль после уплаты налогов (*NOPAT*) не отождествляется с чистой прибылью (*Net Profit*), представленной в Отчете о доходах и расходах, поскольку *Net Profit*, записанная в Отчете, формируется после того, как из доходов от деятельности будут вычтены, кроме расходов на деятельность, и расходы на заемный капитал (расходы на уплату процентов). В отличие от этого, *NOPAT* в модели EVA образуется также на базе доходов от деятельности, но за вычетом не только расходов на деятельность и расходов на заемный капитал (расходы на уплату процентов), но и цены использованного

собственного капитала. Кроме того, способ формирования прибыли (Net Profit) в Отчете о доходах и расходах различается от способа определения чистой прибыли после уплаты налогов (NOPAT) по модели EVA. На формирование Net Profit оказывают влияние ряд дополнительных (кроме связанных с деятельностью) доходов и расходов – финансовые доходы и расходы, налог. В отличие от этого, в формировании NOPAT не участвуют ни финансовые доходы и расходы, ни налог.

Бухгалтерский анализ включает метод многопараметрической оценки и метод измерения экономической добавленной стоимости для более глубокого анализа конкурентоспособности предприятия.

Список использованных литературных источников

1. Гълъбов М. Научни трудове на УНСС. – София, 2007.
2. Данаилов Д. Международни бизнес анализи. – ИК «Люриен», 1999.
3. Рибов М., Управление на конкурентоспособността в туризма. – «Тракия-М», 2003.
4. Тимчев М. Финансово-стопански анализ. – «Нова Звезда», 2011.
5. Branham M. Measuring the Components of Competitiveness, Competitive Benchmarking Association, Michael Branham&Cowles Business Media, 1997.
6. Kaplan R., Norton D. The Balanced Scorecard – Translating Strategy into Action, Harvard Business School Press, Boston. MA, 1996.
7. Kaplan R., Norton D. The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment, Harvard Business School Press, Boston. MA, 2000.

Н. В. Харченко, д. е. н., професор, професор кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Запорізька державна інженерна академія

А. І. Неклеса, здобувач

Полтавська державна аграрна академія

«ДИРЕКТ-КОСТИНГ» В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

У літературі широко висвітлюється проблема становлення системи «директ-костинг» та доцільність її застосування. Ф. Ф. Бутинець дає таке трактування системи «директ-костинг» (каль-

кулювання змінних витрат) – це система обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат» [1, с. 216]. До основної переваги системи «директ-костинг», наприклад, Ф. Ф. Бутинець відносить те, що «на основі інформації, яка в ній одержується, можна приймати оперативні управлінські рішення. В першу чергу це стосується можливості зниження цін» [1, с. 224]. Л. В. Нападовська вважає, що особливостями «директ-костингу» є «здійснення обліку та планування собівартості продукції за змінними затратами, при цьому постійні затрати списуються безпосередньо на фінансовий результат; оцінювання залишків готової продукції й незавершеного виробництва за змінними затратами; можливість встановлення взаємозв'язку та взаємозалежності між обсягом виробництва, затратами і прибутком» [2, с. 137].

«Поділ виробничих витрат на постійні і змінні для облікових працівників промислових підприємств США, Австралії та європейських капіталістичних країн – явище не нове. На початку ХХ століття Генрі Гесс провів чітке розмежування між постійними і змінними витратами. З того часу розроблялись різні методи поділу виробничих витрат на постійні і змінні. Серед них метод вищої-нижчої точки, метод аналізу облікових даних, статистичний метод» [1, с. 217].

Використання директ-костинг визначає витрати на виробництво виробів і їх реалізацію, що не спотворені в результаті розподілу непрямих витрат і відносно незмінних на одиницю вироблюваної продукції при будь-якому обсязі. Це є собівартість в частині змінних витрат і маржинальний дохід.

Система «директ-костинг» дозволяє визначити, прибутково чи збитково виробництво в залежності від його обсягу; розрахувати критичну точку обсягу виробництва; прогнозувати поведінку собівартості чи окремих видів витрат з урахуванням обсягу виробництва; виявити більш рентабельні сорти продукції; оптимізувати асортимент продукції, що випускається при варіантному підході до формування собівартості та ін., що створює умови для вирішення стратегічних завдань управління підприємством. При цьому рекомендується використовувати

методи математичного і регресійного аналізу, графічні методи.

Одне з головних умов при організації обліку витрат за системою «директ-костинг» – це правильно розділити витрати на постійні та змінні. Проблема тут полягає в тому, що для різних підприємств одні і ті ж види витрат можна рознести по-різному. Однак ця трудність цілком усувається завдяки використанню стандартних програм кореляційного аналізу і парної регресії, що дозволяє визначити, якого роду зв'язок існує між витратами і обсягом виробництва.

Однак перевага «директ-костинг» полягає не тільки в більш коректному визначенні продуктової стратегії і відповідної їй величини витрат і очікуваного прибутку. З його допомогою можна отримати дані про постійні витрати, які підприємство змушене покривати, навіть нічого не виробляючи. Таким чином, застосовуючи «директ-костинг» підприємство буде знати, нижче якого рівня прибутку воно не може опуститися, щоб не стати збитковим.

За допомогою системи обліку директ-костингу можна детально вивчити залежність між обсягом виробництва, витратами, маржинальним доходом та прибутком [1, с. 224].

Як правило, виробнича програма, розрахована за методом «директ-костинг», дає прибутку на кілька відсотків більше і при меншому обсязі випуску продукції в натуральному вираженні. І є підстави вважати даний метод більш точним, так як при його застосуванні виключається спотворюючий вплив ставки постійних витрат, які виникають при традиційному рознесенні витрат.

Список використаних інформаційних джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – 2-е вид., переробл. і допов. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 480 с.
2. Управлінський облік : навч.-метод. посіб. / Державний комітет статистики України, Держ. акад. статистики, обліку та аудиту ; уклад. Л. В. Нападовська. – Київ, 2006. – 296 с.

І. С. Циба, магістрант;

В. А. Кулик, д. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, науковий керівник Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ЕЛЕКТРОННИХ ГРОШЕЙ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

Основними нормативно-правовими актами, що регулюють випуск та використання електронних грошей в Україні є Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» та Положення про електронні гроші в Україні № 481 від 04.11.2010 р.

Відповідно до зазначеного Закону, електронні гроші – це одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі.

У той же час, електронні гроші не є повною мірою повноцінним платіжним засобом в Україні, оскільки чинним законодавством передбачено, що лише гривня є єдиним законним платіжним засобом на території України. Листом Національного банку України № 25-112/6750 від 07.06.2013 р. підтверджено, що електронні гроші не можуть бути прирівняні до статусу гривні, оскільки вони випускаються банками і мають обмеження в поширенні і здійсненні операцій по них серед обмеженого кола осіб. Таким чином, згідно з українським законодавством, електронні гроші мають подвійну природу: з одного боку, вони є засобом платежу, який існує тільки в електронному вигляді, а саме як запис у спеціалізованих електронних системах (але не можуть бути прирівняні до статусу гривні), а з іншого – зобов'язанням емітента, яке має підкріплюватися гривнею.

Також, на законодавчому рівні встановлено, що: випуск електронних грошей може здійснювати виключно банк; випуск електронних грошей здійснюється шляхом їх надання користувачам або комерційним агентам в обмін на готівкові або безготівкові кошти; банк має право випускати електронні гроші на

суму, яка не перевищує суму отриманих ним грошових коштів; банк, що здійснює випуск електронних грошей, зобов'язаний погашати випущені ним електронні гроші на вимогу користувача; порядок здійснення операцій з електронними грошима та максимальна сума електронних грошей на електронному пристрої, що перебуває в розпорядженні користувача, визначаються нормативно-правовими актами Національного банку України.

Вибір конкретного виду електронних грошей та (або) платіжної системи залежить від багатьох факторів: чи здійснюються розрахунки в межах однієї країни, чи пов'язані з зовнішньоекономічною діяльністю суб'єкта господарювання; наявність пунктів поповнення рахунків електронних грошей (електронних гаманців) та пунктів обміну умовних одиниць тієї чи іншої платіжної системи; зручність користування, наявність служби підтримки, швидкість реагування розробників системи на виникнення збоїв процедури розрахунків та інші.

Проте, використання електронних грошей як засобу платежу на сучасному етапі розвитку економіки безперечно має більше переваг ніж недоліків.

До переваг використання електронних грошей відносять: високий ступінь анонімності; можливість здійснення міжнародних розрахунків; високий рівень безпеки при здійсненні платежів; миттєвість оплати; швидкість отримання даних про рух грошових потоків в електронному вигляді; безвідкличність платежу; скорочення витрат на проведення розрахункових операцій; зручний та цілодобоводоступний сервіс [1].

До недоліків розрахунків електронними грошима можна віднести недосконале чинне законодавство, згідно із вимогами якого здійснювати розрахунки електронними грошима може обмежена кількість суб'єктів господарювання; сума грошей на електронному гаманці є лімітованою.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, електронні гроші – одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що викону-

ється в готівковій або безготівковій формі. При цьому з метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед оплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами [2, 3].

Облік електронних грошей ведеться на субрахунку 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» відображаються операції з електронними грошима, які здійснюються комерційними агентами та користувачами, відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України та правил використання електронних грошей, узгоджених з Національним банком України.

При безпосередньому придбанні товару за допомоги картки з використанням електронних грошей застосовується субрахунок підзвітних осіб 372, згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків, рахунки 30, 31, 33 не кореспондують з рахунками 2-го класу, рахунок 33 не кореспондує з рахунком 64, щоб відобразити ПДВ чи сплату податків. Таким чином, суттєво обмежено використання субрахунку 335. Отже, впровадження субрахунку 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» повністю не вирішило суперечностей щодо обліку електронних грошей [4].

Таким чином, в Україні необхідним є усунення неврегульованих питань щодо обігу електронних грошей, доступу до ринку емітентів різних форм власності, проведення розрахунків електронними грошима між фізичними, юридичними особами, державними органами, поширення розрахунків електронними грошима найбільш використовуваних у світі платіжних систем. Обмеження для використання електронних грошей усіма суб'єктами господарювання стримують розвиток електронних платежів, ділової активності суб'єктів ринку, зручності та мобільності ведення бізнесу.

Список використаних інформаційних джерел

1. Кулик В. А. Розвиток бухгалтерського обліку на підприємствах електронного бізнесу / В. А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2017. – 344 с.

2. Кулик В. А. Документування господарських операцій в електронному середовищі / В. А. Кулик // Науковий вісник ПУЕТ. – 2013. – № 3(59). – С. 325–331.
3. Кулик В. А. Облік та оподаткування операцій з електронними грошима в Україні / В. А. Кулик // Науковий вісник ПУЕТ. – 2015. – № 2. – С. 143–149.
4. Кулик В. А. Розрахунки готівкою в Інтернет-магазині: документальне оформлення та облік / В. А. Кулик // Науковий вісник ПУЕТ. – 2016. – № 4. – С. 325–331.

А. А. Цилюрик, магістрант;

О. В. Карпенко, к. е. н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, науковий керівник Вищій навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗА ЦЕНТРАМИ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПРАТ «РЕСТОРАН «ГРАДЕЦЬКИЙ»

Управління підприємством ресторанного господарства шляхом делегування відповідності керівникам центрів відповідальності є сучасною його характеристикою, оскільки опирається на лідерську парадигму. Тому кожен менеджер ПРАТ «Ресторан «Градецький» повинен мати системне уявлення про ефективність обраних напрямів ресторанної діяльності; розуміти основні важелі досягнення фінансового результату та «слабкі місця»; визначати чинники, щоб впливати на підконтрольну діяльність. Це потребує відповідного обліково-аналітичного забезпечення.

До проблеми організації обліку за центрами відповідальності зверталися С. Ф. Голов, Л. В. Нападовська, О. В. Карпенко, Ю. О. Ночовна, Г. О. Соболев, О. О. Кваша та інші [1–4]. Зокрема Д. В. Карпенко для організації обліку за центрами відповідальності пропонує проводити зонування центру маржинального доходу [4]. З цим можна погодитись, оскільки, такий підхід уможливить оцінку ефективності діяльності кожного центру, персональну відповідальність керівників виділених зон, формування доходів закладів ресторанного господарства під впливом особистої відповідальності осіб, які можуть у місцях формування доходів та витрат впливати на них.

У економічній літературі виділяють такі центри відповідальності за принципом здійснення виробничих функцій: постачання, виробництво, збут продукції, центр управління та за обсягом повноважень. Основним видом діяльності ПрАТ «Ресторан «Градецький» визначено надання послуг мобільного харчування.

Керівник ПрАТ «Ресторан «Градецький» бере участь у контролі формування витрат та доходів закладу, а отже його можна вважати керівником центру прибутку.

Головний бухгалтер лише планує, аналізує, фіксує, обраховує, контролює витрати і доходи, обсяг і структуру товарообороту, здійснює бюджетування, аналізує відхилення, дохід від надання послуг та їх рентабельність. Отже, витрати та доходи з його позиції не можуть бути контрольованими відповідно до концепції управлінського обліку, оскільки він на них не може вплинути. Завдання головного бухгалтера – допомогти керівникові виділити відповідні зони та центри відповідальності.

За обсягом повноважень виділяють чотири типи центрів відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри прибутку і центри інвестицій.

Для підприємства рекомендуємо в якості зон формування доходів виділити залу ресторану (основну залу, банкетну залу, літній майданчик, VIP-залу), залу бару (міні-бар), зону розважальних послуг (диско-зал).

Центрами витрат ПрАТ «Ресторан «Градецький» є, у першу чергу, виробничі цехи, де створюються кулінарні шедеври, і відбувається поглинання закуплених продуктів, товарів, праці кухарів, кондитерів тощо, використовується спеціальне технологічне обладнання, вода, електроенергія тощо. В рамках процесу постачання на підприємстві є особа, яка може здійснювати вплив на мусу витрат на закупівлю необхідних товарно-матеріальних цінностей для надання послуг.

У практичній діяльності центром інвестицій в активи можна вважати підприємство загалом.

Визначена модель центру відповідальності визначає сферу управління, права і відповідальність за досягнення фінансових

та нефінансових показників. Ключовими показниками для центру доходів ПрАТ «Ресторан «Градецький» є дохід від надання послуг мобільного харчування, грошових надходжень, стан дебіторської заборгованості тощо. Ключовими показниками центру витрат є: обсяги реалізації продукції власного виробництва, величина і структура витрат, показники ефективності використання запасів та трудових ресурсів. Діяльність центру прибутку оцінюється за показниками фінансової та економічної ефективності поточної діяльності: рентабельності, структурі оборотного капіталу, прибутковості активів тощо.

Таким чином, організація обліку за центрами відповідальності забезпечує створення релевантної інформації, що використовується для визначення стратегії та планування діяльності ПрАТ «Ресторан «Градецький», контролю його поточної діяльності, оптимізації споживання ресурсів, оцінки ефективності діяльності, зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень, реалізації соціальної та екологічної складової діяльності закладу харчування.

Список використаних інформаційних джерел

1. Грінько А. П. Організація обліку за центрами відповідальності на підприємствах ресторанного господарства / А. П. Грінько, О. О. Кваша // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг : зб. наук. праць – Харків : Вид-во ХДУХТ. – 2008. – Вип. 2 (8). – С. 129–134.
2. Карпенко О. В. Контроль потери экономической выгоды: задачи бухгалтеров-аналитиков / О. В. Карпенко, Д. В. Карпенко // Икономиката на България и Европейския Съюз – съвременни предизвикателства и подходи за решения : колективна монография. – България : София. – С. 379–386.
3. Некрылова Е. Е. Организация учета затрат по центрам ответственности предприятий общественного питания / Е. Е. Некрылова // Modern problems and ways of their solution in science, transport, production and education 2013. SWorld – 18–29 June 2013.
4. Karpenko D. Responsibility Accounting as Strength of Management Accounting / O. Karpenko, D. Karpenko // Ovidius University Annals. Economic Sciences. – 2013. – Vol. XIII, Issue 2. – P. 610–615.

СТРУКТУРА ВИЩОЇ ОСВІТИ В УКРАЇНІ

Метою освіти є всебічний розвиток людини як особистості та найвищої цінності суспільства, розвиток її талантів, розумових і фізичних здібностей, виховання високих моральних якостей, формування громадян, здатних до свідомого суспільного вибору, збагачення на цій основі інтелектуального, творчого, культурного потенціалу народу, підвищення освітнього рівня народу, забезпечення народного господарства кваліфікованими фахівцями.

Освіта в Україні ґрунтується на засадах гуманізму, демократії, національної свідомості, взаємоповаги між націями і народами.

Систему вищої освіти становлять:

- вищі навчальні заклади всіх форм власності;
- рівні та ступені (кваліфікації) вищої освіти;
- галузі знань і спеціальності;
- освітні та наукові програми;
- стандарти освітньої діяльності та стандарти вищої освіти;
- органи, що здійснюють управління у сфері вищої освіти;
- учасники освітнього процесу.

Управління у сфері вищої освіти у межах своїх повноважень здійснюється:

- Кабінетом Міністрів України;
- центральним органом виконавчої влади у сфері освіти і науки;
- галузевими державними органами, до сфери управління яких належать вищі навчальні заклади;
- органами влади Автономної Республіки Крим, органами місцевого самоврядування, до сфери управління яких належать вищі навчальні заклади;
- Національною академією наук України та національними галузевими академіями наук;
- засновниками вищих навчальних закладів;

- органами громадського самоврядування у сфері вищої освіти і науки;
- Національним агентством із забезпечення якості вищої освіти.

Отже, вища освіта – сукупність систематизованих знань, умінь і практичних навичок, способів мислення, професійних, світоглядних і громадянських якостей, морально-етичних цінностей, інших компетентностей, здобутих у вищому навчальному закладі (науковій установі) у відповідній галузі знань за певною кваліфікацією на рівнях вищої освіти, що за складністю є вищими, ніж рівень повної загальної середньої освіти.

Систему вищої освіти становлять: вищі навчальні заклади всіх форм власності; рівні та ступені (кваліфікації) вищої освіти; галузі знань і спеціальності; освітні та наукові програми; стандарти освітньої діяльності та стандарти вищої освіти; органи, що здійснюють управління у сфері вищої освіти; учасники освітнього процесу.

Підготовка фахівців з вищою освітою здійснюється за відповідними освітньо-професійними, освітньо-науковими, науковими програмами на таких рівнях вищої освіти: початковий рівень (короткий цикл) вищої освіти, перший (бакалаврський) рівень вищої освіти, другий (магістерський) рівень вищої освіти третій (освітньо-науковий) рівень вищої освіти, науковий рівень вищої освіти.

Здобуття вищої освіти на кожному рівні вищої освіти передбачає успішне виконання особою відповідної освітньої (освітньо-професійної чи освітньо-наукової) або наукової програми, що є підставою для присудження відповідного ступеня вищої освіти: молодший бакалавр; бакалавр; магістр; доктор філософії; доктор наук.

Список використаних інформаційних джерел

1. Методичні рекомендації щодо розроблення стандартів вищої освіти: схвалені сектором вищої освіти Науково-методичної Ради Міністерства освіти і науки України: протокол від 29.03.2016 р. № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://mon.gov.ua/activity/education/reforma-osviti/naukovo-metodichna-rada-ministerstva/metodich ni-rekomendacziyi.html](http://mon.gov.ua/activity/education/reforma-osviti/naukovo-metodichna-rada-ministerstva/metodich-ni-rekomendacziyi.html). – Назва з екрана.

2. Про вищу освіту [Електронний ресурс]: Закон України від 1.07.2014 р. № 1556-VII. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>. – Назва з екрана.
3. Про освіту [Електронний ресурс]: Закон України від 23.05.1991 р. № 1060-XII. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1060-12/print1473956886896219>. – Назва з екрана.

К. Ю. Ширкова, магістрант;

Г. О. Соболев, к. е. н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

ЗАВДАННЯ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ ПЕРЕДБАЧЕННЯ БАНКРУТСТВА

Сьогодні перед Україною гостро постає питання запобігання проявам банкрутства суб'єктів господарювання та відновлення економіки України на цій основі. За рейтингом Світового банку «Doing Business 2018» [5] Україна посідає 149 місце з-поміж 190 держав за рівнем ефективності механізму банкрутства. «Doing Business 2018» узагальнено, що процедура банкрутства в Україні триває 2,9 роки. При цьому у середньому вдається відшкодувати близько 40,5 % фінансових вимог кредиторів. Індекс процедури реорганізації підприємства становить 0,5 із 3, а показник повернення боргу – 8,9 %. Отже, ефективність механізму банкрутства в Україні є недостатньою.

Тенденції банкрутства негативно впливають на всі сфери економіки України. Зокрема, на 1 березня 2018 р. загальна сума заборгованості з виплати заробітної плати становила 2,456 млрд грн. З неї – 1,138 млрд грн (46,3 %) припадає на суб'єкти господарювання, щодо яких реалізуються процедури відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом (підприємств-банкрутів) [1].

Для реалізації економічної безпеки та розвитку суб'єктів господарювання актуальним питанням є постановка завдань стратегічного аналізу передбачення банкрутства. Проблеми стратегічного аналізу прогнозування банкрутства присвячені праці вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема, О. В. Артюх, І. А. Бланка,

К. Боумена, Є. Брігхема, В. О. Василенка, В. В. Вітлінського, А. Б. Гончарова, П. Ф. Друкера, А. М. Ковальова, Я. О. Кость [2], І. В. Кривов'язюк [2], Д. Лю [3], Ю. В. Підлипного [4], В. О. Подольської, О. О. Терещенка, М. Хаммера, А. Д. Шеремета, А. М. Штангрета, та інших. Визнаючи цінність результатів проведених досліджень, необхідно відмітити, що питання аналітичного оцінювання банкрутства з метою подолання його проявів залишається відкритим і потребує поглибленої уваги.

Сучасний стан економіки характеризується значною нестабільністю, загостренням конкурентної боротьби на ринку в умовах обмеженості ресурсів, збільшенням кількості ризикованих фінансових операцій. За даних обставин, процес прийняття рішень щодо вибору стратегії розвитку підприємства для забезпечення економічної безпеки підприємства стає вкрай відповідальним. Він спонукає до перегляду завдань стратегічного аналізу передбачення банкрутства, оновлення чинних підходів і методів аналітичної роботи.

У фахових джерелах економічна безпека підприємства розглядається як комплексна характеристика рівня захищеності всіх видів потенціалу підприємства від внутрішніх і зовнішніх загроз. Економічна безпека забезпечує стабільне функціонування й розвиток діяльності підприємства. Стратегічний аналіз передбачення банкрутства є основоположним інструментом у забезпеченні економічної безпеки діяльності підприємства.

Метою стратегічного аналізу передбачення банкрутства є обґрунтування пріоритетів розвитку діяльності підприємства та визначення напрямів процедур санації. Завданнями стратегічного аналізу передбачення банкрутства підприємства є:

- вибір моделі стратегічного аналізу передбачення банкрутства з урахуванням обсягів діяльності та галузевих особливостей господарювання, сегменту на ринку, стратегічних цілей діяльності підприємства;
- побудова системи збалансованих показників для цілей стратегічного аналізу передбачення банкрутства;
- ідентифікація зон ризику ймовірності банкрутства за складовими системи збалансованих показників: «фінанси», «клієнт», «бізнес-процес», «персонал»;

- оцінювання ймовірності банкрутства підприємства за фінансовими показниками та кваліметричними характеристиками;
- узагальнення результатів стратегічного аналізу передбачення банкрутства та розробка напрямів санації.

В основі реалізації завдань стратегічного аналізу передбачення банкрутства за напрямом «фінанси» перебуває розрахунок фінансових коефіцієнтів та комплексу показників фінансового стану, побудова аналітичних моделей ймовірності банкрутства. Тому завдання стратегічного аналізу передбачення банкрутства другого рівня за напрямом «фінанси» доцільно розглядати таким чином:

- оцінка динаміки основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства, що потенційно перебуває у передбанкрутному стані;
- аналіз стану, структури, динаміки майна підприємства та джерел його формування;
- комплексна оцінка фінансового стану підприємства на основі розрахунку показників платоспроможності, фінансової сталості, ділової активності, рентабельності;
- факторний аналіз результативних фінансових показників, що продемонстрували критичні невідповідності (суттєві відхилення);
- діагностика ймовірності банкрутства за аналітичними моделями;
- узагальнення результатів аналітичних процедур і розробка варіантів фінансової санації.

Реалізація завдань стратегічного аналізу передбачення банкрутства потребує комплексного підходу. У сучасних фахових джерелах вчені виділяють чотири основні групи методичних прийомів аналізу передбачення банкрутства:

- методи оцінки фінансового стану на основі розрахунку фінансових коефіцієнтів;
- експертні методи, що передбачають одержання суб'єктивних професійних тверджень;
- засоби штучних інтелектуальних систем, зокрема, діагностичних експертних систем, систем нейронно-мережових обчислень;
- економіко-математичні методи.

Таким чином, реалізація завдань стратегічного аналізу ймовірності передбачення банкрутства у контексті фінансової складової системи збалансованих показників є основоположною умовою досягнення економічної безпеки підприємства.

Список використаних інформаційних джерел

1. Державна служба статистики України [Електронний ресурс] : офіційний сайт. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>. – Назва з екрана.
2. Кривов'язюк І. В. Діагностика фінансово-господарської діяльності промислового підприємства : монографія / Кривов'язюк І. В., Кость Я. О. / під наук. ред. д. е. н. Брюховецької Н. Ю. / НАН України. Інститут економіки промисловості, Луцький НТУ. – Донецьк-Луцьк : ЛНТУ, 2012. – 200 с.
3. Лю Д. Аналіз прогнозних показників та визначення межі банкрутства підприємства / Лю Д. // Научный взгляд в будущее. – 2016. – Т. 8. – № 2. – С. 57–61.
4. Підлипний Ю. В. Особливості аналізу ймовірності банкрутства в умовах кризи / Ю. В. Підлипний // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2017. – Т. 2. – №. 1. – С. 254–258.
5. Doing Business 2018: Reforming to Create Jobs. A copublication of The World Bank and the International Finance Corporation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org>. – Назва з екрана.

В. В. Щербатюк, д. э. н., конференціар кафедри
бухгалтерського учета и финансов
Европейский университет Молдовы

РЕГУЛЯТИВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ИХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ

Бухгалтерский учет в Республике Молдова регулируется Законом «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», Общим планом счетов бухгалтерского учета и другими нормативно-законодательными актами.

Согласно Закону «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», принятому Парламентом страны 15 декабря 2017 г., бухгалтерский учет есть «комплексная система сбора, идентификации, группировки, обработки, отражения, обобщения и представления информации об элементах бухгалтерского уче-

та», к которым он относит активы, собственный капитал, обязательства, доходы, затраты, расходы и экономические факты субъекта. Мы считаем, что это определение имеет два недостатка:

- в нем излишним и неуместным является термин «комплексная»;
- одно неизвестное понятие «бухгалтерский учет» раскрывается через другое неизвестное понятие «элементы бухгалтерского учета».

Кроме того, название вышеуказанного Закона не корректное, так как финансовая отчетность – одна из форм представления информации об элементах бухгалтерского учета, его продукт и заключительный этап.

Общий план счетов разработан на основе Национальных стандартов и других нормативных актов по бухгалтерскому учету, а также классификации счетов по экономическому содержанию, утвержден и введен в действие с 1 января 2014 г. Он является сложной иерархической структурой и представляет собой информационную модель развития и основу формирования информационных систем хозяйствующих субъектов рыночной экономики. Наше сравнение этого Плана счетов с аналогичными нормативными актами других стран (Российская Федерация, Украина, Республики Беларусь, Казахстан, Таджикистан, Узбекистан и др.) показывает, что он является одним из наиболее сложных как по форме, так и по содержанию [6].

Общепринято считать, что каждый счет бухгалтерского учета имеет номер (код), наименование, дебет, кредит, обороты и сальдо, которые подробно поясняются в специальной литературе [1–5, 7 и др.]. Однако к этим понятиям, по нашему мнению, следует также обязательно добавить операционное поле. Оно представляет собой часть бухгалтерского счета, находящуюся между его начальным сальдо и оборотами, имеется с дебетовой и кредитовой стороны счета и используется для отражения (записи) увеличения и уменьшения учитываемого объекта в результате осуществления финансово-хозяйственных операций.

Общий план счетов бухгалтерского учета в целом удовлетворяет многочисленных пользователей, и, вместе с тем, нуждается в дальнейшем совершенствовании. В этой связи научно-

практический интерес могут представить следующие наши выводы и предложения.

Названия девяти классов счетов бухгалтерского учета в их Общем плане сформулированы на основе использования двух различных признаков: вид объектов и вид бухгалтерских счетов. Первый признак использован в классах счетов 1 «Долгосрочные активы», 2 «Оборотные активы», 3 «Собственный капитал», 4 «Долгосрочные обязательства», 5 «Текущие обязательства», 6 «Доходы» и 7 «Расходы», а второй – в классах счетов 8 «Управленческие счета» и 9 «Забалансовые счета». Т. е., в названиях классов счетов 1–7 указываются виды учетных объектов (что подлежит учету), а 8 и 9 – виды счетов бухгалтерского учета, рекомендованных к использованию.

Общий план счетов бухгалтерского учета создает иллюзию однородности всех его счетов первого порядка (синтетических счетов). Фактически он объединяет две качественно разнородные совокупности счетов бухгалтерского учета: первая из них включает счета для учета долгосрочных и оборотных активов, собственного капитала, долгосрочных и текущих обязательств, доходов, расходов и управленческие, т. е. класса 1–8, а вторая – забалансовые счета, т. е. класса 9. Поэтому представляется обоснованным и целесообразным исключить класс 9 из Общего плана счетов и забалансовые счета дать к нему отдельным приложением.

Класс 8 Общего плана счетов включает 12 различных по экономическому содержанию счетов. Они образуют две разнородные группы: в первую входят счета 831 «Торговая надбавка», 832 «Выручка от продажи ценностей за наличный расчет», 833 «Возврат и снижение цен проданных ценностей», а во вторую – счета 811 «Основная деятельность», 812 «Вспомогательная деятельность», 821 «Косвенные производственные затраты», 822 «Косвенные затраты по договорам на строительство», 823 «Общие затраты по договорам на строительство», 824 «Другие распределяемые затраты», 834 «Затраты по ценностям, переданным на переработку сторонним лицам», 835 «Обслуживающие производства и хозяйства», 836 «Рефактурированные затраты». Счета первой группы тесно связаны с розничной и опто-

вой торговлей и имеют весьма отдаленное отношение к управлению производством. Поэтому целесообразно их исключить из класса 8, а его переименовать в «Затраты».

За последние 70 лет неоднократно менялись Типовые планы счетов бухгалтерского учета деятельности молдавских предприятий. Это обстоятельство требует подготовки и утверждения Концептуальных основ их разработки. В них должны быть определены основополагающие принципы и положения.

Строгое и постоянное соблюдение этих Концептуальных основ на протяжении длительного времени позволит обеспечить сопоставимость счетов бухгалтерского учета, их Планов и экономической информации, а также существенно сократить расходы в будущем при подготовке новых таких нормативных актов.

Практическое использование вышеизложенных предложений будет способствовать повышению качества и эффективности национальной системы бухгалтерского учета, улучшению информационного обеспечения хозяйственного управления и успешному развитию рыночной экономики.

Список использованных литературных источников

1. Верига Ю. А. Плани рахунків бухгалтерського обліку : практ. посіб. / Ю. А. Верига, Г. І. Зима, Н. О. Кулявець. – Київ : Центр учбової л-ри, 2012. – 276 с.
2. Карпенко Є. А. Фінансовий облік : навч.-метод. посіб. / Є. А. Карпенко. – Полтава : ПУЕТ, 2013. – 359 с.
3. Карпенко О. В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія / О. В. Карпенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
4. Кулик В. А. Розвиток бухгалтерського обліку на підприємствах електронного бізнесу : монографія / В. А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2017. – 344 с.
5. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
6. Щербатюк В. В. Бухгалтерские счета и их Планы в зарубежных странах / В. В. Щербатюк. – Кишинев : Европейский университет Молдовы, 2016. – 232 с.
7. Щербатюк В. В. Основы финансово-хозяйственного контроля / В. В. Щербатюк, В. И. Евдокимович. – Кишинев : Европейский университет Молдовы, 2015. – 239 с.

Т. В. Юхименко, магістрант;

Н. В. Прохар, к. е. н., доцент, доцент кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту, науковий керівник
Вищий навчальний заклад Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»

ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТА МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА ЗА МСФЗ

Малий бізнес є основою економіки всіх розвинених країн. Він сприяє підвищенню зайнятості населення, створенню і нарощенню національного продукту країни, тому звітність таких суб'єктів господарювання має містити повну й достовірну інформацію для прийняття управлінських рішень. Саме тому порядок складання фінансової звітності малими підприємствами всіх форм власності та видів діяльності є актуальним та потребує вдосконалення в контексті орієнтації на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку й фінансової звітності.

Особливості складання фінансової звітності малих підприємств в Україні висвітлюються в працях багатьох науковців, а саме Ф. Ф. Бутинця, Ю. А. Вериги, С. Ф. Голова, С. І. Головацької, Л. М. Кіндрацької, Г. Г. Кірейцева, О. А. Полянської, В. О. Шевчука, О. М. Чабанюк та інших. Проблемні аспекти складання фінансової звітності також розкриті у працях зарубіжних вчених-економістів, серед яких П. С. Безруких, К. Друрі, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер та інші.

Особливості складання фінансової звітності малих підприємств в Україні регулює П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [2], що визначає суб'єктів господарювання, які складають:

- 1) Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва, що включає: ф. № 1-м «Баланс» і № 2-м «Звіт про фінансові результати»;
- 2) Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва: ф. № 1-мс «Баланс» і № 2-мс «Звіт про фінансові результати» (для юридичних осіб, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат, а також суб'єктів мікропідприємництва).

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], суб'єкти малого підприєм-

ництва, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не є платниками ПДВ, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в регістрах бухгалтерського обліку, без застосування подвійного запису. Також малі підприємства за бажанням можуть використовувати МСФЗ для МСП, закріпивши відповідне рішення в Наказі про облікову політику.

Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, малими є суб'єкти господарювання, які не є: підзвітними громадськості (не є учасниками фондового ринку, інвестиційними та кредитними установами, страховими компаніями, брокерами цінних паперів, або мають на відповідальному зберіганні активи великої групи сторонніх осіб) та оприлюднюють фінансові звіти загального призначення для зовнішніх користувачів (для власників, кредиторів).

За МСФЗ для малих і середніх підприємств передбачено повний комплект фінансових звітів, що включає: звіт про фінансовий стан на дату звітності; одне з двох: єдиний звіт про сукупний дохід за звітний період або звіт про прибутки та збитки і окремих звіт про сукупний дохід; звіт про зміни у власному капіталі за звітний період; звіт про рух грошових коштів за звітний період; примітки, що містять стисле викладення облікової політики та іншу пояснювальну інформацію [3].

Однак, МСФЗ для малих та середніх підприємств не регламентує форми фінансових звітів, а визначає лише їх зміст та деякі критерії групування статей, при цьому стандарти містять суворі вимоги щодо обов'язкової наявності певних статей у звітах і заборони на включення окремих статей до звітів. Цей МСФЗ є єдиним стандартом, який визначає мету, принципи, склад фінансової звітності та методику відображення в обліку інформації про активи, капітал, зобов'язання та господарські операції малих і середніх підприємств, тобто підприємства не користуються іншими МСБО або МСФЗ.

Загалом, результати порівняння форматів та особливостей складання і подання фінансової звітності малих і мікропідприємств України, Польщі та Іспанії відповідно до МСФЗ представлені в табл. 1.

Таблиця 1 – Порівняння вимог національних та міжнародних стандартів фінансової звітності для малих підприємств України, Польщі та Іспанії [4]

Критерії порівняння	П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	Закон «Про бухгалтерський облік» Польщі	Генеральний план бухгалтерського обліку для МСП Іспанії	МСФЗ для МСП
1. Сфера застосування	Встановлює форму, зміст та порядок заповнення фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва	Встановлює правила ведення обліку, складання звітності, її оприлюднення, аудит та надання бухгалтерських послуг	Прийнятий для адаптації до європейських стандартів обліку і вимог Директив ЄС з урахуванням особливостей МСП	Визначає перелік методологічних основ обліку і складання звітності (об'єднує базові положення МСФЗ)
2. Форми фінансової звітності	1) Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства 2) Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства	Для мікро- та малих підприємств: 1) Баланс; 2) Звіт про прибутки та збитки. Розкриття необхідної інформації у вступній частині до фінансової звітності (розділ «Загальна інформація» до Балансу)	Для мікро-, малих та середніх підприємств: 1) Баланс; 2) Звіт про прибутки і збитки МСП за рік; 3) Звіт про зміни у капіталі МСП за рік; 4) розширений склад Приміток МСП	1) Звіт про фінансовий стан; 2) Одне з двох: Єдиний звіт про сукупний дохід або Звіт про прибутки та збитки і окремий Звіт про сукупний дохід; 3) Звіт про зміни у власному капіталі; 4) Звіт про рух грошових коштів; 5) Примітки

Зважаючи на вищезазначене, зміни в законодавстві України щодо спрощення обліку і звітності малих підприємств повинні відповідати вимогам сучасності, новітнім тенденціям, зокрема, щодо трудової міграції, легкості відкриття та реєстрації малого бізнесу, процедури подання звітів, орієнтації на стартап-проекти. З метою гармонізації форм та методики складання фі-

нансової звітності малих підприємств необхідно визначити перелік статей, які є обов'язковими для всіх, та перелік, який може варіюватись залежно від специфіки інформації.

На нашу думку, цілком достатньо надавати інформацію про фінансовий стан та результати діяльності малого підприємства в балансі та звіті про прибутки і збитки, додаткову інформацію було б доцільно подавати як вступний пояснювальний додаток до звітності.

Список використаних інформаційних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 6.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з екрана.
2. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>. – Назва з екрана.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств від 1.01.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_063/page. – Назва з екрана.
4. Гнатенко Є. П. Порівняння фінансової звітності малого та мікропідприємництва України та країн ЄС / Є. П. Гнатенко, І. В. Соболева // «Young Scientist» – № 5 (45). – С. 537.

О. В. Яріш, к. е. н., доцент, доцент кафедри фінансів та банківської справи; **А. Є. Циновнік**, аспірант Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ІНСТИТУТІВ СПІЛЬНОГО ІНВЕСТУВАННЯ В УКРАЇНІ

Механізм спільного інвестування, закладений в Закон України «Про ІСІ», дозволяє не тільки ефективно обслуговувати інвестиційні проекти, а й істотно оптимізувати грошові потоки компанії. Незалежно від виду і типу, основним завданням інститутів спільного інвестування є мобілізація грошових коштів, які в подальшому будуть вкладатися в різноманітні цінні папери та інші активи та будуть сприяти розвитку та удосконаленню

фінансового ринку України. В цьому сенсі важливим аспектом діяльності ІСІ є їх пільгове оподаткування, оскільки воно впливає на остаточну суму доходу, яку одержує інвестор.

Основою в побудові моделей більш ефективного податкового планування залишається пільга з податку на прибуток підприємства. Умови оподаткування у сфері спільного інвестування визначаються Податковим кодексом України.

Від податку на прибуток відповідно до пункту 141.6 статті 141 Податкового Кодексу України звільняються будь-які засоби спільного інвестування. Зокрема, кошти, які вносяться засновниками і учасниками корпоративного інвестиційного фонду (КІФ) в статутний капітал і активи фонду; доходи від операцій, які здійснюються з активами ІСІ; різні види доходу від діяльності ІСІ: відсотки за позиками, які КІФ або пайовий інвестиційний фонд (ПІФ) можуть надавати компаніям-акціонерам фонду; орендна плата, яку може отримувати ІСІ, якщо його актив зданий в оренду; роялті, які можуть бути перераховані КІФу, якщо на фонд оформлені права на інтелектуальну власність тощо [2].

Отже, будь-який дохід, що накопичується в КІФ, звільняється від податків, поки ці гроші залишаються у фонді. Податкові наслідки з податку на прибуток або ПДФО настають у разі якщо фонд приймає рішення про розподіл отриманого прибутку між учасниками, виплати дивідендів та у разі ліквідації фонду (завершення терміну дії фонду) [1].

При цьому необхідно відмітити, що починаючи з 01.01.2017 р., згідно з підпунктом 167.5.4 статті 167 ПКУ, доходи фізичних осіб, отримані у вигляді дивідендів від ІСІ, обкладаються ПДФО за ставкою 9 % та 1,5 % військового збору. Тож у той час, як всі інші доходи фізичних осіб, отримані з інших джерел, обкладаються ПДФО за ставкою 18 %, плюс 1,5 % військового збору загальне податкове навантаження доходів у вигляді дивідендів від ІСІ складе 10,5 % [2].

При цьому, якщо інвестор не бажає отримати дивіденди в поточному періоді, то виплату дивідендів і, відповідно, сплату податку можна відтермінувати до будь-якого зручного моменту, а акумульовані кошти ІСІ використовувати для подальших інвестицій.

Використання інститутів спільного інвестування є набагато вигіднішим і при виплаті роялті. КІФ може мати оформлені права інтелектуальної власності (наприклад, права на торговельну марку, комп'ютерну програму, твір мистецтва і т. д). Відповідно, роялті за право використання даного об'єкта інтелектуальної власності будуть виплачуватися фонду, і акумулюватися як прибуток КІФ, який може бути виплачений безпосередньому власнику об'єкта інтелектуальної власності (автору) у вигляді дивідендів зі сплатою ПДФО та військового збору у розмірі 10,5 %. Така модель більш вигідна, ніж висновок ліцензійного договору між власником інтелектуального об'єкта і ліцензіатом, оскільки в такому випадку розмір податку складе близько 20 % [3].

Унікальні можливості для податкового планування з використанням форвардних контрактів ІСІ отримує сьогодні фізична особа інвестор при інвестуванні у будівництво житлової нерухомості.

На сьогоднішній день форвардні контракти є найбільш прогресивною з існуючих моделей фінансування будівництва з використанням ІСІ, що надає ряд додаткових гарантій сумлінного виконання договірних зобов'язань між забудовником, ІСІ та кінцевим власником нерухомості.

При цьому, забудовник отримує стабільну схему залучення фінансів, для кінцевого власника житла знижується ризик укладення кількох договорів на один і той же об'єкт нерухомості, а ІСІ звільняється від відповідальності щодо своєчасності введення в експлуатацію будинку та передачу квартир їх кінцевим власникам [4]. Грошові ж кошти, які надходять від продажу форвардних контрактів фізичній особі, відповідно до норм Податкового кодексу, не обкладаються податком на прибуток та не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Отже, підсумовуючи основні результати дослідження, можна зробити висновок, що інвестування у цінні папери ІСІ, порівняно з самостійними інвестиціями у цінні папери або об'єкти нерухомості, має ряд податкових переваг. Такі законодавчі преференції формують гарну основу для активізації інститутів спільного інвестування в Україні як перспективних фінансових посередників.

Список використаних інформаційних джерел

1. Оподаткування у сфері спільного інвестування [Електронний ресурс] : офіційний сайт Української асоціації інвестиційного бізнесу. – Режим доступу: http://www.uaib.com.ua:88/abcpeople/abetka_isi/6124.html. – Назва з екрана.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з екрана.
3. Податкові пільги для інститутів спільного інвестування [Електронний ресурс] : офіційний сайт КУА Olimp. – Режим доступу: <https://kua-olimp.com.ua/tax-privileges-for-investfunds>. – Назва з екрана.
4. ІСІ в проектах будівництва нерухомості [Електронний ресурс] : Офіційний сайт КУА Olimp. – Режим доступу: <https://kua-olimp.com.ua/investfunds-in-real-estate-construction-projects>. – Назва з екрана.

***В. Ф. Яценко, к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аудиту і оподаткування
Херсонський національний технічний університет***

І ЗНОВУ ПРО ДОКУМЕНТ

Протягом останніх двох-трьох років до законодавчо-нормативного забезпечення бухгалтерського обліку було внесено значну кількість змін і поправок. Другим фактором впливу на трансформаційні зміни бухгалтерського обліку є намагання керівництв українських компаній і підприємств пройти складний період з мінімальними втратами за рахунок впровадження новітніх концепцій управління. Докорінні зміни у світогляді та підходах відбуваються на фоні прискорених темпів щодо втілення у життя національної програми переходу до Е-урядування (електронного урядування). Такий нетривалий період не дає можливості переосмислити значущість і необхідність таких змін, а особливо важливо, що не можна встановити наслідки і загрози для практики ведення бухгалтерського обліку.

Для встановлення порозуміння між працівниками бухгалтерської служби, управлінцями, аудиторами, програмістами та спеціалістами інших галузей знань проаналізуємо сучасні підходи до трактування терміну Документ.

Обліковці традиційно оперують терміном «первинний документ» стосовно підтвердження господарської операції, яка має відобразитися на рахунках бухгалтерського обліку. В останній редакції Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] первинним документом вважають документ, який містить відомості про господарську операцію. Досить розмито як для документа, який має засвідчувати реальні факти господарської діяльності підприємства, особливо в умовах проведення електронних розрахунків та здійснення електронної комерції.

Термінологія щодо документального забезпечення управління представлена більш широко і конкретно, а головне вона відрізняється від теоретичних і законодавчих основ бухгалтерського обліку.

Розглянемо поняття класу «дані, інформація і документ» представлені у Державних стандартах з управління якістю [2] (рис. 1). Оскільки англійська є базовою мовою для складання міжнародних стандартів і програмних мов, необхідно враховувати її вплив та термінологію.

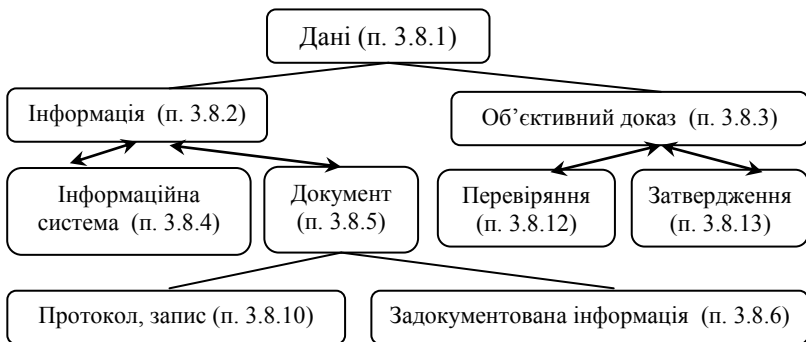


Рисунок 1 – Поняття класу «дані, інформація і документ» за [2]

Отже, факти про об'єкт це дані (data), значущі дані формують інформацію (information), а дані, які підтверджують існування чи правдивість чого-небудь розглядають як об'єктивний доказ (objective evidence). Об'єктивний доказ у свою чергу є результатом однієї із двох процедур: перевіряння (verification) або

затвердження (validation). Для позначення відповідного статусу використовують слова «перевірено» або «затверджено».

На відміну від вітчизняної практики термін «інформаційна система» (information system) не пов'язують з електронним середовищем, а використовують як загальне позначення мережі каналів обмінювання інформацією, використовуваної в межах організації. Іншими словами, інформаційна система може функціонувати в реальному світі, а також бути змодельована і реалізована у програмному забезпеченні. Проте, в обох випадках вона оперує інформацією.

І тільки нерозривний союз інформації і носія, на якому її розміщено, можна вважати Документом (document). Аналогічний підхід не суперечить вітчизняній практиці, яка розділяла «номенклатуру» та її носія, проте Документ носив інше змістовне навантаження.

Відповідно стандартам якості всі документи поділяють на протоколи або записи (record), у яких наведено одержані результати чи докази виконаних робіт, та задокументовану інформацію (documented information), тобто інформацію, яку організація має контролювати та підтримувати в актуальному стані, і носій, на якому її розміщено.

Задокументована інформація – один із загальних термінів і основних визначень поняття для стандартів ISO системи управління, наведених у додатку SL консолідованого доповнення ISO до директив ISO/IEC, частина 1. Задокументована інформація може бути подана в будь-якому форматі та на будь-яких носіях і походити з будь-якого джерела, і є елементом документації організації. Чітке розділення на процес документування у протоколах всіх дій, пов'язаних із створенням, та результат процесу – задокументована інформація – притаманний саме інформаційній системі організації, яка функціонує у електронному середовищі.

Таким чином, віддаючи належне необхідності підтримки вітчизняних традицій документування та документообігу на підприємствах, необхідно одночасно впроваджувати належний рівень сучасної системи менеджменту, прийнятої у провідних компаніях світу. В області перспективних досліджень незмінним трендом останніх десятиліть залишається управління інфор-

мацією (інформаційний менеджмент), система менеджменту якості та її сертифікація на відповідність міжнародним стандартам ISO 9000 та 9001 [3, с. 40].

Список використаних інформаційних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з екрана.
2. ДСТУ ISO 9000:2015 Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів (ISO 9000:2015, IDT) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://online.budstandart.com/ua/catalog/docpage.html?id_doc=64030. – Назва з екрана.
3. Яценко В. Електронний документ: теорія та практичне використання. Бухгалтерський облік і аудит / В. Яценко. – 2017. – № 7–8. – С. 35–46.

О. С. Яцун, магістрант;

***А. І. Мілька, к. е. н., ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, науковий керівник
Вищого навчального закладу Укоопспілки «Полтавський
університет економіки і торгівлі»***

ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ФУНКЦІЙ РОЗРАХУНКІВ З ПЕРСОНАЛОМ

Потреба формування в Україні соціально-орієнтованої ринкової економіки вимагає суттєвого підвищення добробуту населення. Головною економічною умовою підвищення рівня життя є забезпечення переходу до високої вартості робочої сили і відповідно – до гідної заробітної плати. В Україні в сфері розрахунків з персоналом накопичились значні проблеми: тривалий час утримується низький рівень заробітної плати; існує її надмірна міжгалузева диференціація; оплата праці в недостатній мірі пов'язана з продуктивністю праці та ефективністю виробництва тощо.

Питання розрахунків з персоналом висвітлювали такі українські вчені як: В. П. Антонюк, А. В. Базиліук, В. Я. Брич, В. М. Данюк, О. А. Дороніна, Н. В. Дудіна, Ю. А. Верига, С. В. Глухова, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, Н. Г. Чумаченко,

Н. В. Шульга, В. Ф. Волик, А. В. Калина, А. М. Колот, Т. А. Костишина, Г. Т. Куліков, А. С. Крутова, Е. М. Лібанова, Н. Д. Лук'янченко, О. Ф. Новікова, Г. В. Осовий, Н. О. Павловська, М. П. Соколик, О. М. Уманський, Л. В. Шаульська, Л. М. Янчева та інші.

Здійснення будь-якого господарського процесу обов'язково пов'язане із застосуванням праці та її оплатою. Облік цього процесу має забезпечити контроль за використанням праці, рівнем її оплати, здійсненням розрахунків з робітниками і службовцями. Комплексний підхід до сутності заробітної плати розкривається у функціях, які вона повинна виконувати в процесі суспільного відтворення. У сучасній науковій літературі зустрічається достатня кількість тлумачень функцій оплати праці, при чому зміст однієї й тієї ж функції у різних дослідників трактується по-різному.

Так, С. В. Мочерний у своїх працях серед основних функцій заробітної плати виділяє три: відтворювальну, стимулюючу та розподільчу. О. І. Гадзевич основною визначає стимулюючу, мотиваційну функцію трудових доходів працівників, але при цьому розглядає також такі функції заробітної плати, як відтворювальна та соціальна. Такі науковці як А. В. Калина, Г. Т. Завіновська та І. Л. Петрова розглядають чотири основні функції заробітної плати – стимулюючу, відтворювальну, соціальну та регулюючу. Окремі вчені виділяють п'ять функцій заробітної плати, додаючи до вищезазначених чотирьох – оптимізаційну (А. М. Колот та Л. С. Шевченко, або – функцію формування платоспроможного попиту населення (П. Ю. Буряк). О. А. Грішнова розглядає шість функцій заробітної плати: стимулюючу, відтворювальну, соціальну, регулюючу, оптимізаційну та функцію формування платоспроможного попиту населення. В. М. Сліньков також розглядає шість функцій заробітної плати, але замість оптимізаційної, виділяє вимірювально-розподільчу [1, с. 96–97].

Усі перераховані функції тісно взаємозв'язані, тому ефективної організації оплати праці можна домагатись лише за умови їх сукупного виконання,

На нашу думку, найбільшої уваги заслуговують п'ять функцій розрахунків з персоналом, які представлено у табл. 1.

Таблиця 1 – Функції розрахунків з персоналом

Функції	Сутність функції
Відтворювальна	Заробітна плата – це основне джерело доходів населення, тому вона повинна встановлюватись на такому рівні, який забезпечить задоволення первинних потреб, сприятливих умов проживання, відпочинку та оздоровлення для нормального відтворення трудових здібностей працівника, а також дасть можливість ростити та виховувати дітей, які є майбутніми трудовими ресурсами, тобто забезпечувати відтворення поколінь
Стимулююча	Рівень заробітної плати повинен встановлюватися залежно від кількості та якості витраченої праці, трудового внеску працівника в результати роботи підприємства, а також спонукати його постійно поліпшувати результати своєї роботи
Регулююча	Формування попиту на робочу силу на ринку праці шляхом зниження або підвищення рівня заробітної плати у регіонах та галузях і забезпечення оптимального розміщення робочої сили у них. Також ця функція передбачає диференціацію розміру оплати праці від фаху і кваліфікації працівника, тяжкості виконуваних робіт
Соціальна	Забезпечення соціальної справедливості у розподілі доходів як між найманими працівниками та роботодавцями, так і між найманими працівниками згідно з результатами праці. Також ця функція націлена на усунення будь-якої дискримінації при нарахуванні та виплаті заробітної плати
Формування платоспроможного попиту населення	Узгодження платоспроможного попиту, під яким прийнято розуміти форму виявлення потреб, забезпечених грошовими коштами покупців, з одного боку, і виробництва споживчих товарів – з іншого

Отже, дослідивши функції розрахунків з персоналом пропонуємо виділяти такі основні функції, як: відтворювальна, стимулююча, регулююча, соціальна та формування платоспроможного попиту населення. Кожна з функцій має свій власний механізм реалізації.

Список використаних інформаційних джерел

1. Глухова С. В. Підходи до сутності заробітної плати / С. В. Глухова, А. А. Зотова // Молодий вчений. – 2016. – № 12.1/40. – С. 698–700.

Наукове видання

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ ТА ПРАКТИКИ

МАТЕРІАЛИ

**Міжнародної науково-практичної
інтернет-конференції, присвяченої 57-й річниці
Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»**

(м. Полтава, 21–22 травня 2018 року)

Головний редактор *М. П. Гречук*
Комп'ютерне верстання *Г. А. Бжікян*

*Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 10,8.
Зам. № 031/1106.*

*Видавець і виготовлювач
Вищий навчальний заклад Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»,
к. 115, вул. Коваля, 3, м. Полтава, 36014; ☎ (0532) 50-24-81*

*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції ДК № 3827 від 08.07.2010 р.*